



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/02/2024

Αριθμός απόφασης: 439

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 05/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /29-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. /29-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/11/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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:

(α) Με την υπ' αριθ. /29-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 45.012,89€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 22.506,45€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.753,58€, ήτοι συνολικό ποσό 75.272,92€.

(β) Με την υπ' αριθ. /29-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 62.611,73€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 31.305,87€, ήτοι συνολικό ποσό 93.917,60€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 29/09/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /08-06-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η φορολογική αρχή διενήργησε τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, βάσει των οποίων έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.1 και της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους. Επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, όπως ορίζεται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, ως καταλληλότερη λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Κατόπιν σύνταξης της σχετικής εισηγητικής έκθεσης, εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ. /26-04-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, σύμφωνα με την οποία, αποφασίστηκε η εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών για το υπό έλεγχο χρονικό διάστημα 2017 – 2018 – 2019.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017, καθώς ο έλεγχος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 βρίσκεται σε εξέλιξη, συντάχθηκαν οι από 29/09/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η Ελέγχουσα Αρχή έκρινε εσφαλμένα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις και των δύο παραγράφων του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή στο πρόσωπό του έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο (2) αποδείξεων ελάχιστης αξίας σε σχέση με τον τζίρο και τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, ενώ θα έπρεπε να έχει διαπιστωθεί από την φορολογική Αρχή, ότι τα λογιστικά αρχεία και τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησής του, ως προς την ελεγχόμενη χρήση και μόνο, δεν είχαν συνταχθεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Επιπλέον, η διαπίστωση των ακάλυπτων δαπανών σε σχέση με το εισόδημα, θα πρέπει να προκύπτει μετά από εμπεριστατωμένο έλεγχο από την φορολογική Αρχή, των πραγματικών δαπανών του ελεγχόμενου, και όχι από τον έλεγχο των τεκμηρίων διαβίωσης της φορολογικής δήλωσης, όπως έπραξε εν προκειμένω ο έλεγχος. Τέλος, η εμφάνιση ζημιών, δεν αποτελεί λόγο σύμφωνα με το άρθρο 28 Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Μη ενδεδειγμένη η μέθοδος της αρχής των αναλογιών για την επιχείρησή του, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής, επομένως η συγκεκριμένη μέθοδος δεν είναι η κατάλληλη για τον προσδιορισμό των εσόδων, αφού δεν υφίσταται αρχείο απογραφής και ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγκαστικά λαμβάνει υπόψη για τη διενέργεια επαληθεύσεων μόνο το αρχικό απόθεμα και τις αγορές που διενήργησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση και δεν δύναται να έχει υπόψη το τελικό απόθεμα της επιχείρησης, το οποίο δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο. Δεδομένου, ότι από τη στιγμή που ο δείκτης περιθωρίου μικτού κέρδους δεν προκύπτει ευθέως από τα στοιχεία της επιχείρησής του, αλλά εμμέσως, μέσω των υπολογισμών στους οποίους προβαίνει ο έλεγχος αξιοποιώντας, ορισμένα μόνο από τα δεδομένα της επιχείρησης, υφίσταται ορατός κίνδυνος, να υπάρξει διαστρέβλωση των οικονομικών αποτελεσμάτων σε βάρος της επιχείρησης.
3. Εσφαλμένη μεθοδολογία του ελέγχου κατά την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς αγνόησε παντελώς τις ειδικές συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του. Ειδικότερα: η Ελέγχουσα Αρχή, δεν αξιολόγησε το γεγονός ότι η επιχείρησή του επεξεργάζεται η ίδια το κρέας που αγοράζει ώστε να παράσχει το τελικό προϊόν στον πελάτη της, ενώ δεν υπολόγισε καθόλου το ποσοστό φύρας που αναλογεί στην επεξεργασία του κρέατος, στην απώλεια υγρών του προϊόντος από την αγορά του μέχρι την τοποθέτησή του για ψήσιμο, αλλά και από το μαρινάρισμα. Επίσης δεν έλαβε υπόψη (ο έλεγχος) ως χαρακτηριστικό της επιχείρησής, ότι σερβίρονται μεγάλες ποσότητες, τόσο ανά μερίδα, όσο και στα προϊόντα που είναι τυλιχτά, όπως προκύπτει από σχετικές φωτογραφίες και κριτικές πελατών, ενώ το κατάστημά του παρέχει πολλά κεράσματα, πολιτικές έκπτωσης (εκπτώτικα κουπόνια) και προβαίνει και σε δωρεάν παραδόσεις φαγητού σε τοπικούς φορείς,
4. Μη νόμιμος ο προσωρινός προσδιορισμός ΦΠΑ. Ο έλεγχος δεν προέβη σε έλεγχο εισροών και εκροών της επιχείρησής του, αλλά προχώρησε στον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ λαμβάνοντας ως δεδομένη τη διαφορά εισοδήματος που εντόπισε με την κατά τα ανωτέρω εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε, προς επίρρωση των ισχυρισμών του:

- Άρθρα περιοδικών και εφημερίδων για τη μαζική εστίαση,
- Διπλωματική εργασία μεταπτυχιακού προγράμματος του Πανεπιστημίου,
- Αναρτήσεις πελατών/κριτικές στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης.

- Επιστολές εταιρειών/συλλόγων σχετικά με την παροχή γευμάτων στα πλαίσια προωθητικών ενεργειών.
- Τεχνική έκθεση και βεβαίωση, του, πιστοποιημένου, σχετικά με τη φύρα των πρώτων υλών.
- Υπεύθυνες δηλώσεις εργαζόμενων της επιχείρησης κατά το έτος 2017.
- Τεχνική έκθεση και βιογραφικό σημείωμα του σχετικά με την απώλεια βάρους διαφόρων ειδών κρέατος κατά την επεξεργασία και το ψήσιμο.

Ως προς τον 1ο, 2ο και 3ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ΚΦΔ, 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, με την Α.1293/31-07-2019 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.

Επειδή, με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νομίμως προέβη σε εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς η διαπιστωθείσα παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αφορά μη εκδοθείσες ΑΛΠ ελάχιστης αξίας σε σχέση με το τζίρο της επιχείρησης. Περαιτέρω, η διαπίστωση μη κάλυψης των δαπανών διαβίωσης από το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν προέκυψε από εμπεριστατωμένο έλεγχο καθώς και ότι η εμφάνιση ζημιών, δεν αποτελεί λόγο σύμφωνα με το αρ. 28 Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα στην Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. **Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.**

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013,

κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε υποπέσει, κατά το έτος 2017, σε παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ./13-06-2017 πράξη επιβολής προστίμου που αφορούσε τη μη έκδοση δύο (2) αποδείξεων λιανικής πώλησης αξίας 3,00€ και 6,30€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 7,50€ πλέον ΦΠΑ 1,80€.

Επειδή, περαιτέρω, κατά τον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 και λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα εκκαθαριστικά σημειώματα καθώς και στοιχεία από το σύστημα Taxis και Elenxis και τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 σχετικά με τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες του ελεγχόμενου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης υπερβαίνει το συνολικό δηλωθέν εισόδημα κατά το φορολογικό έτος 2017, όπως αναλυτικά απεικονίζεται στον κατωτέρω πίνακα:

Φορολογικό έτος	2017	
	Ελεγχόμενου	Συζύγου
Συνολικό ποσό δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος	320,04	5.282,64 €
Επιδόματα ανεργίας του (662)		5.282,64 €
Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα (ελεγχόμενου)	-149.390,60	
Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς (302)		
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (ΚΩΔ.617)	320,04 €	
Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές		
Σύνολο προσωπικών δαπανών	4.051,74	11.138,78
Ποσό ασφαλίσεων που κατέβαλε σε επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης ΠΟΛ	1.051,74	
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών		11.138,78

3. Ενοίκιο που πληρώσατε για Κύρια κατοικία της οικογένειας	3.000,00	
Διαφορά	-3.731,70	-5.856,14

Επειδή, από τον ανωτέρω πίνακα, προκύπτει ότι οι δαπάνες που συμπεριέλαβε ο έλεγχος στην σύγκριση με το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα είναι οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης και όχι οι τεκμαρτές όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Από την σύγκριση αυτών, προκύπτει ότι το συνολικό οικογενειακό δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου δεν επαρκεί προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσωπικές/ οικογενειακές του δαπάνες καλύφθηκαν και μέσω τραπεζικού δανεισμού, σύμφωνα με την εκτύπωση κίνησης από τον «.....», με τίτλο «.....» που προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ζ του ν. 4172/2013.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί 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, επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης της ελεγχόμενης χρήσης, μέσω δανείων που ελήφθησαν σε προγενέστερες του ελέγχου χρήσεις, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η εμφάνιση ζημιών, δεν αποτελεί λόγο σύμφωνα με το άρθρο 28 Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς η αναφορά του ελέγχου στα, επί σειρά ετών, ζημιογόνα αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχείρησης αποσκοπεί στην απεικόνιση της γενικής εικόνας της επιχείρησης και δεν αποτελεί κριτήριο για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει η αξιοπιστία και η καταλληλότητα της αναλογικής σχέσης με την οποία προσδιορίστηκαν τα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της Α.1008/20-01-2020, αναφέρεται 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 εφαρμόζεται 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...».

Επειδή, με την εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της **A.1008/2020**, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 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. 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, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών προβλέπει προσδιορισμό εσόδων με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστοι βάσει γενικά αποδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμόζονται στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του ελεγχόμενου.

Επειδή, στις από 29/09/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, αναφέρεται σαφώς η αιτιολογία επιλογής της συγκεκριμένης μεθόδου. Ειδικότερα αναφέρεται ότι «[...] Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών 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 τη 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». Κύρια πηγή πληροφοριών του ελέγχου αποτέλεσαν τα οικονομικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης και συγκεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων των ειδών που εμπορεύεται. Για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών) και τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο έλεγχος, εξάντλησε τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προέκυψαν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία.

Η ελεγχόμενη δε διενεργεί απογραφή αποθεμάτων (ως μη έχουσα σχετική υποχρέωση) και το κόστος πωληθέντων της προσδιορίζεται αποκλειστικά από το κόστος των αγορών της. Η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποιεί συνεχόμενες αγορές σε μικρά χρονικά διαστήματα που σημαίνει ότι τα εμπορεύματα παραμένουν για μικρό χρονικό διάστημα στην επιχείρηση και δεν δικαιολογείται η δημιουργία αποθέματος.

Ο έλεγχος εντόπισε τους μεγαλύτερους προμηθευτές της ελεγχόμενης, και τους απέστειλε αιτήματα παροχής πληροφοριών, για να συγκεντρώσει τις αγορές της, ανά πωλούμενη κατηγορία αγαθών κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Στις ως άνω προσκλήσεις του ελέγχου ανταποκρίθηκαν όλοι. Ο έλεγχος, συγκεντρώνοντας τις αγορές ανά κατηγορία προϊόντος προσδιόρισε με αξιόπιστο τρόπο τη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς (μεσοσταθμικό μέσο όρο) για κάθε κατηγορία προϊόντος [...].».

Περαιτέρω, στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] 8. ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΜΜΕΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ. [...]

Κατόπιν ελέγχου των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης, σε συνδυασμό με πληροφορίες που αντλήθηκαν από την αναλυτική και εκτεταμένη επεξεργασία των αρχείων των Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης επιχείρησης, και συγκεκριμένα των ΤΙΜΩΝ και ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ πώλησης αγαθών, και αναλυτικότερα:

- τις πωλήσεις ανά κατηγορία εσόδου (φαγητό, ποτό) και τη συμμετοχή κάθε κατηγορίας εσόδου στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής, αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε το σύνολο των Ζ της ταμειακής Μηχανής με αριθμό μητρώου και του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού με αριθμό μητρώου, μηχανισμούς από τους οποίους εκδίδονταν οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης προς τους πελάτες για το υπό έλεγχο χρονικό διάστημα 01.01.2017 – 31.12.2017.

- τις αγορές εμπορευμάτων από τους προμηθευτές της ελεγχόμενης, επαληθεύοντας το κόστος πωληθέντων της επιχείρησης. Από τη συγκεκριμένη ανάλυση, ήτοι την επεξεργασία των δεδομένων των απλογραφικών βιβλίων της επιχείρησης, τα τιμολόγια αγοράς εμπορευμάτων της επιχείρησης σας και τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν στον έλεγχο για τα πωληθέντα είδη και τις αξίες αυτών από τους κυριότερους προμηθευτές, ο έλεγχος εξήγαγε τα προϊόντα που είχαν τη μεγαλύτερη εμπορική κίνηση για την επιχείρηση, καθώς και το μοναδιαίο κόστος κτήσης κάθε προϊόντος.

- Τις τιμές πώλησης κάθε επιλεγμένου προϊόντος της επιχείρησης, όπως τις χορήγησε η ελεγχόμενη στον έλεγχο με αντίγραφο τιμοκατάλογου που υπέβαλλε προς την Υπηρεσία μας, η οποία έλαβε τον αριθμό πρωτοκόλλου/09.05.2023 των εισερχόμενων εγγράφων της Υπηρεσίας μας. (Ο έλεγχος επαλήθευσε τις τιμές πώλησης των επιλεγμένων αυτών προϊόντων με τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης προϊόντων) [...].».

Επειδή, ο έλεγχος, κατόπιν εξέτασης των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης σε συνδυασμό με πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ίδια την επιχείρηση και από τρίτες

πηγές, όπως τιμολόγια προμηθευτών, ποσότητες πωλήσεων δημοφιλέστερων φαγητών και ποτών/αναψυκτικών κ.π., προσδιόρισε τη μέση σταθμική αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς των προϊόντων εννέα (9) ειδών από τα προσφερόμενα πιάτα, λαμβάνοντας υπόψη τις παραμέτρους παρασκευής των νωπών υλικών σε έτοιμα πιάτα όπως ποσότητες υλικών για την παρασκευή κάθε μερίδας, απώλειες παραγωγής κ.λπ., και έξι (6) ειδών ποτού. Περαιτέρω, προσδιόρισε το ποσοστό των ποτών στα συνολικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 8,20% και ως εκ τούτου το ποσοστό των φαγητών αντιστοιχεί σε 91,77%.

Επειδή, από την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς, βάσει της οποίας διαμορφώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, αφού λήφθηκε υπόψη και το υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων, ως κάτωθι:

ΕΙΔΟΣ	Συντελεστής στάθμισης	Αναλογία τιμή πώλησης προς τιμή αγοράς	Σταθμισμένη αναλογία	Μέση σταθμισμένη αναλογία
ΦΑΓΗΤΑ	91,77%	1,333267	1,223539	1,40
ΠΟΤΑ	8,20%	2,188247	0,179436	

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 29/09/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, η έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών εφαρμόστηκε μόνο για τα έσοδα από την κύρια δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, ήτοι την παροχή υπηρεσιών από, καθώς τα υποκαταστήματά της έχουν ως αντικείμενο εργασιών το

Επειδή, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφού λήφθηκαν υπόψη και τα ακαθάριστα έσοδα των υποκαταστημάτων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως κάτωθι:

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.4512/2018		Στοιχεία που αφορούν ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (έσοδα από ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ δραστηριότητα βάσει έμμεσης τεχνικής)		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ [Σύνολο ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ εσόδων (βάσει έμμεσης τεχνικής) και ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ εσόδων υποκαταστημάτων βάσει βιβλίων
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	812.479,23	624.070,21	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (βάσει έμμεσης τεχνικής)	889.045,00	1.077.454,22*
			Κόστος Πωληθέντων (= 635.032,14) x Μέση Σταθμισμένη Αναλογία (1,40)		
Μείον:			Μείον:	Μείον	
Κόστος Πωληθέντων	797.254,29	672.505,77	Κόστος Πωληθέντων	672.505,77	797.254,29
Μικτό Κέρδος	15.225,14	-48.435,66	Μικτό Κέρδος	216.539,23	280.199,93

Μείον:			Μείον:		
Λειτουργικές δαπάνες	164.949,42	146.838,91	Λειτουργικές δαπάνες	146.838,91	164.949,42
Πλέον:			Πλέον:		
Λοιπά έσοδα εξαιρούμενων των πιστωτικών τόκων	333,68	333,68	Λοιπά έσοδα εξαιρούμενων των πιστωτικών τόκων	333,68	333,68
Αποτέλεσμα Χρήσης Ζημιά (-) / Κέρδος (+)	-149.390,60	-194.940,79	Αποτέλεσμα Χρήσης Ζημιά (-) / Κέρδος (+)	70.034,00	115.584,19

Επειδή, στις από 29/09/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΕΘΥΜΝΟΥ, έχουν αναλυθεί, αιτιολογημένα και με σαφήνεια, η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης, σύμφωνα με τις οδηγίες των οικείων διατάξεων, ο τρόπος επιλογής του δείγματος ελέγχου ώστε να είναι αντιπροσωπευτικό του συνόλου καθώς ο υπολογισμός της μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./26-04-2023 απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΡΕΘΥΜΝΟΥ, κατόπιν σχετικής εισηγητικής έκθεσης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μεθοδολογία του ελέγχου κατά την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι εσφαλμένη, καθώς αγνόησε παντελώς τις ειδικές συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του και δεν αξιολογήθηκε το γεγονός ότι η επιχείρησή του επεξεργάζεται η ίδια το κρέας που αγοράζει ώστε να παράσχει το τελικό προϊόν στον πελάτη της, και δεν υπολόγισε καθόλου ποσοστό φύρας που αναλογεί στην επεξεργασία του κρέατος, στην απώλεια υγρών του προϊόντος από την αγορά του μέχρι την τοποθέτησή του για ψήσιμο, αλλά και από το μαρινάρισμα που αυτό υφίσταται. Ειδικότερα, σύμφωνα και με την προσκομιζόμενη τεχνική έκθεση του κτηνιάτρου, τα ποσοστά φύρας θα έπρεπε να διαμορφωθούν ως εξής:

- Στο χοιρινό σουβλάκι από μπούτι χοιρινό, σε ποσοστό 33% σε έτοιμα επεξεργασμένα προϊόντα και σε ποσοστό 45% σε περιπτώσεις χειροποίητων προϊόντων.
- Στο χοιρινό σουβλάκι από σπάλα, σε ποσοστό 30,5% σε έτοιμα επεξεργασμένα προϊόντα και σε ποσοστό 42,5% σε περιπτώσεις χειροποίητων προϊόντων.
- Στο σουβλάκι κοτόπουλο, σε ποσοστό 34% σε έτοιμα επεξεργασμένα προϊόντα και σε ποσοστό 45,5% σε περιπτώσεις χειροποίητων προϊόντων.
- Στον γύρο χοιρινό, σε ποσοστό 32% σε έτοιμα επεξεργασμένα προϊόντα και σε ποσοστό 42% σε περιπτώσεις χειροποίητων προϊόντων.
- Στον γύρο κοτόπουλο, σε ποσοστό 34% σε έτοιμα επεξεργασμένα προϊόντα και σε ποσοστό 44% σε περιπτώσεις χειροποίητων προϊόντων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, κατά την διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης για τη ζύγιση των επιλεχθέντων ειδών ψητοπωλείου για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο να παρασκευάσει τα είδη όπως τα παρείχε στους πελάτες του, σύμφωνα με την συναλλακτική πρακτική της επιχείρησής του. Κατά τη διαδικασία αυτή, διενεργήθηκε αναλυτική καταγραφή των υλικών που περιείχαν καθώς

και ζύγιση των ποσοτήτων αυτών, παρουσία του ελεγχόμενου. Τα στοιχεία που προέκυψαν, ήτοι οι ποσότητες και τα είδη υλικών αποτυπώθηκαν στο με ημερομηνία 01/06/2023 πρακτικό ζύγισης που συντάχθηκε από τον έλεγχο και προσυπογράφηκε από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, στις από 29/09/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, αναφέρονται τα κάτωθι ως προς :

«[...] 9. ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΦΥΡΑΣ

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη :

- 1) τους ισχυρισμούς που ενυπόγραφα διατύπωσε ο ελεγχόμενος την ημέρα της αυτοψίας στην έδρα της επιχείρησης σχετικά με τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης,
 - 2) το πρακτικό ζύγισης με τις χρησιμοποιηθείσες ποσότητες ψημένου κρέατος σε γραμμάρια που χρησιμοποιήθηκαν την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου για την παρασκευή μιας μονάδας συγκεκριμένων προϊόντων,
 - 3) το ποσοστό φύρας στα είδη κρέατος που επικαλέστηκε ο ελεγχόμενος,
- και κατόπιν αξιολόγησης των στοιχείων αυτών με τα δεδομένα της αγοράς, της κοινής πείρας και της σύνηθη επιχειρηματικής πρακτικής θέτει τις εξής παραδοχές:

Ως προς το ποσοστό φύρας:

➤ Ο έλεγχος υπολόγισε φύρα, κατόπιν έρευνας και λαμβάνοντας υπόψη την απώλεια πρώτων υλών κατά την παρασκευή προϊόντων και αδιάθετων προϊόντων και την φύρα μενόντων/μη πωληθέντων αποθεμάτων, ως εξής:

A) Φύρα 40% στα είδη με γύρο χοιρινό, αποδεχόμενος το μεγάλο ποσοστό φύρας που επικαλείται ο ίδιος ο ελεγχόμενος καθώς όπως ισχυρίζεται η φύρα αυτή προέρχεται συνολικά από το «.... το στήσιμο μπαστουνιού, απώλεια ψησίματος λόγω λίπους, απόκλιση γραμμαρίων ανά σερβιριζόμενη μερίδα/τεμάχιο που οφείλεται σε εκάστοτε εργαζόμενο και το μη πωληθέν ψημένο έτοιμο προϊόν κατά το κλείσιμο της βάρδιας» .. Ο έλεγχος, αποδέχεται το παραπάνω ποσοστό, παρόλο που πρόκειται για επιχείρηση με μεγάλη κίνηση, και αναγνώρισε για τα είδη με την μεγαλύτερη κίνηση φύρα 40%, η οποία αναλύεται από τον έλεγχο στα κάτωθι ποσοστά: 30% απώλεια κατά το ψήσιμο λόγω λίπους, 5% ως απώλεια σε πρώτη ύλη λόγω απόκλισης σερβιριζόμενης ποσότητας σε γραμμάρια ανά υπάλληλο και 5% ως αδιάθετο/απούλητο προϊόν (φύρα μενόντων/μη πωληθέντων αποθεμάτων).

B) Φύρα 20% στα είδη τεμάχιο χοιρινό σουβλάκι, και όχι το δηλούμενο από τον ελεγχόμενο ποσοστό 25%, καθώς την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου, επιδείχθηκε στον έλεγχο η πρώτη ύλη όπως την προμηθεύεται από τον ένα και βασικό προμηθευτή του, η οποία ήταν ένα τεμάχιο μπούτι χοιρινό α/ο βάρους 10 – 12 Kg, καθαρισμένο από το δέρμα και το λίπος. Ο τεμαχισμός σε μπουκιές, όπως ανέφερε ο ελεγχόμενος, γίνεται από την επιχείρηση και κατά το στάδιο αυτό αφαιρούνται τυχόν νεύρα, τραγανά, συνδέσεις που θα εντοπιστούν εντός του κρέατος. Ο έλεγχος κατόπιν έρευνας, καταλήγει ότι το ποσοστό της φύρα αυτής από την επεξεργασία του κρέατος ανέρχεται στο 15% (καθορισμός από μεμβράνες και ίνες) και ένα ποσοστό φύρας 5% προέρχεται από αδιάθετα απούλητα προϊόντα καθώς τα σουβλάκια ψήνονται και καταναλώνονται άμεσα κατά παραγγελία.

Γ) Φύρα 10% στα είδη τεμάχιο κοτόπουλο σουβλάκι, και όχι το δηλούμενο από τον ελεγχόμενο ποσοστό 20%, καθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση προμηθεύεται την πρώτη ύλη (κρέας κοτόπουλο) έτοιμο κομμένο σε μπουκιές χωρίς περαιτέρω επεξεργασία από την ίδια. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του φύρα 10%, η οποία περιλαμβάνει ποσοστό φύρας 5% λόγω απώλειας σε υγρά (από την πώληση μέχρι με την χρησιμοποίηση) και ποσοστό φύρας 5% λόγω αδιάθετων/απούλητων προϊόντων. Συνεπώς ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον προτεινόμενο από

τον ελεγχόμενο ποσοστό φύρας, καθώς η πρώτη ύλη δεν υπόκειται σε περαιτέρω επεξεργασία από τον ίδιο, ήτοι καθαρισμό από δέρμα και κόκκαλα αλλά ούτε και τεμαχισμό.

Δ) Φύρα 5% στα προϊόντα κάβας.

Ε) Φύρα 10% στις λοιπές πρώτες ύλες που συμμετέχουν στο κόστος των προϊόντων, στα νωπά προϊόντα κρεμμύδι, ντομάτες κλπ.

ΣΤ) Φύρα 20% στις πατάτες, αποδεχόμενος το μεγάλο ποσοστό φύρας που επικαλείται ο ίδιος ελεγχόμενος καθώς όπως ισχυρίζεται η φύρα αυτή προέρχεται από τον καθαρισμό στο χέρι.

Λοιπές παραδοχές ελέγχου:

- Οι ποσότητες σε γραμμάρια νωπού κρέατος που επικαλέστηκε ο ελεγχόμενος την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου, ήτοι 203 γραμμάρια νωπού κρέατος για την παρασκευή ενός καλαμάκι χοιρινού και 213 γραμμάρια για την παρασκευή ενός καλαμάκι κοτόπουλου, υπερβαίνουν την συνήθη επιχειρηματική πρακτική και την κοινή πείρα ειδικά για μια επιχείρηση με μεγάλη κίνηση, όπως η ελεγχόμενη, (καθώς οι ποσότητες με βάση την αγορά σε παρασκευασμένο προϊόν κυμαίνονται μεταξύ 100 με 130 γραμμάρια) αλλά ο έλεγχος τα κάνει δεκτά, και δεν διαφοροποιείται λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι σερβίρει «μεγάλες ποσότητες για να κρατήσει το πελατολόγιο του».
- Οι ποσότητες σε σερβιρισθέντων παρασκευασμένων κρεάτων στα είδη που επιλέχθηκαν με γύρο χοιρινό (γύρος χοιρινός) διαφέρουν κατά πολύ σε ποσότητα από την λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων στην ίδια χωροταξικά περιοχή και με τα ίδια χαρακτηριστικά λειτουργίας, αλλά ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι σερβίρει «μεγάλες ποσότητες για να κρατήσει το πελατολόγιο του», αποδέχεται τις εν λόγω ποσότητες σε σερβιρισμένου γύρου, προς όφελος του ελεγχόμενου, αν και σε περιπτώσεις όπως το είδος ψωμάκι με γύρο χοιρινό, την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου, δεν μπορούσε να «διπλώσει/κλείσει», γεγονός που αποδεικνύει την μη διαχειρίσιμη ποσότητα που είχε προστεθεί από την ποσότητα του γύρου χοιρινού.
- Ο έλεγχος διαφοροποιείται μόνο ως προς την σερβιρισθείσα ποσότητα παρασκευασμένου γύρου χοιρινού στην μερίδα γύρος χοιρινός, καθώς την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου, η μερίδα ανήλθε στην ποσότητα 576 γραμμαρίων, ήτοι πάνω από μισό κιλό (!). Η ποσότητα αυτή που επικαλείται ο ελεγχόμενος ξεφεύγει των αξιόπιστων αναλογιών, και δεν συνάδει με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική ούτε με την λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων στην ίδια χωροταξικά περιοχή και με τα ίδια χαρακτηριστικά λειτουργίας. Σημειώνουμε ότι την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου η ποσότητα της μερίδας γύρου χοιρινού όπως μας υποδείχθηκε ήταν μη διαχειρίσιμη, καθώς τα υπόλοιπα συνοδευτικά (πατάτες, πίτα, ντομάτα, κρεμμύδι) δεν ήταν ορατά ενώ το συνοδευτικό γιαούρτι δεν μπορούσε να τοποθετηθεί στο πιάτο (!) και τοποθετήθηκε σε ξεχωριστό πιατάκι, εκτός μερίδας. Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την κοινή πείρα, μειώνει την ποσότητα της σερβιρισθείσας ποσότητας παρασκευασμένου γύρου χοιρινού ανά μερίδα στα 450 γραμμάρια/μερίδα, απορρίπτοντας την υποδεικνυόμενη από τον ελεγχόμενο ποσότητα των 570 γραμμαρίων.
- Ο έλεγχος στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και της αρχής της επιείκειας, έλαβε υπόψη μόνο τα προϊόντα που έχουν ως πρώτη ύλη το κρέας για την αναγωγή τους σε έμμεση καθώς και τα είδη κάβας, ενώ δεν συμπεριέλαβε τις σαλάτες κλπ.
- Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη χαμηλή συχνότητα πώλησης, την πώληση ως συνοδευτικών κλπ., δεν προέβη σε προσδιορισμό ακαθάριστων εσόδων από αγορές για σαλάτες κλπ..
- Για τις πωλούμενες μονάδες των ειδών καλαμάκι χοιρινό (τεμάχιο/ξυλάκι) και καλαμάκι κοτόπουλο (τεμάχιο/ξυλάκι), ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως γαρνιτούρα μόνο τις πατάτες και

όχι τη σαλάτα προς όφελος της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς οι πατάτες έχουν μεγαλύτερο κόστος αγοράς της πρώτης ύλης σε σχέση με το μαρούλι. Τονίζεται όμως ότι η ποσότητα των 190 γραμμάρων πατατών που επιδείχθει στον έλεγχο την ημέρα της αυτοψίας, ως γαρνιτούρα του τεμαχίου καλαμάκι χοιρινού αξίας 1,50€, στερείται αξιόπιστων αναλογιών και έρχεται σε πλήρη αντίφαση καθώς η ποσότητα αυτή ξεπερνάει ακόμα και την ποσότητα των πατατών που σερβίρονται στην μερίδα γύρου η οποία ανέρχεται στα 170 γραμμάρια και κοστίζει 6,50 ευρώ. Ο έλεγχος, δέχεται ότι το τεμάχιο (ξυλάκι χοιρινό/ξυλάκι κοτόπουλο) έχει ως γαρνιτούρα τις πατάτες καθώς αναγράφεται και στον τιμοκατάλογο, αλλά μειώνει την ποσότητα στα 110 γραμμάρια, λαμβάνοντας την μισή ποσότητα από την μεγαλύτερη ποσότητα σερβιρισθέντων πατατών στα επιλεγμένα είδη την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου. Σημειώνεται ότι το ανωτέρω κόστος στα είδη καλαμάκι χοιρινό (τεμάχιο/ξυλάκι) και καλαμάκι κοτόπουλο (τεμάχιο/ξυλάκι), προσαυξάνεται με το κόστος μιας ολόκληρης κομμένης πίτας, η οποία σύμφωνα με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου πάντα συνοδεύει τα τεμάχια. Τον εν λόγω ισχυρισμό, ο έλεγχος τον κάνει αποδεκτό, αν και σημειώνουμε ότι δεν αναγράφεται στον τιμοκατάλογο της ελεγχόμενης επιχείρησης.

- Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι το προσωπικό καταναλώνει τόσο φαγητό, όσο νερά και αναψυκτικά και ότι ο έλεγχος πρέπει να το λάβει υπόψη του προκειμένου να αφαιρεθούν καθημερινά οι ποσότητες αυτές, 2 μερίδες φαγητό ανά υπάλληλο, ένα αναψυκτικό και 2-3 νερά. Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 19 του ν.2859/2000, για να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι διέθετε φαγητό και ποτά σε εργαζόμενους δίχως να λαμβάνει αντίτιμο, θα έπρεπε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης, βάσει των οποίων θα απέδιδε τον ίδιο Φ.Π.Α.. Από τον έλεγχο των αρχείων της ΦΗΜ δεν εντοπίστηκε να έχει εκδοθεί κανένα στοιχείο αυτοπαράδοσης, ως όφειλε.

Ωστόσο, ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της κοινής λογικής και πείρας, τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της ελεγχόμενης επιχείρησης, και το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης (ψητοπωλείο), προέβη στην παραδοχή, ότι ένα ποσοστό της τάξης του 2% του κόστους αγορών, αφορά σε δωρεάν παροχή φαγητού/ποτών, στον ίδιο τον ελεγχόμενο και στο προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Το ανωτέρω ποσοστό ανέρχεται στο ποσό των 13.450,11 ευρώ ($672.505,77 \cdot 2\%$), και καλύπτει τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και για τις 361 ημέρες λειτουργίας της επιχείρησης. [...].».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα συναλλακτικά ήθη και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, ήτοι όλες τις πληροφορίες που διέθετε σχετικά με τα υλικά που χρησιμοποιούνται σε κάθε πιάτο, τις ποσότητές τους, τις παραγόμενες μερίδες, τις απώλειες (φύρα) προετοιμασίας, παρασκευής, ψησίματος κλπ, το βάρος των προσφερόμενων ειδών βάσει της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής, της κοινής πείρας, αλλά και των ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Επειδή, τα ποσοστά φύρας που εφάρμοσε ο έλεγχος είναι στα πλαίσια των ποσοστών φύρας που η ΔΕΔ αποδέχθηκε σε σχετικές αποφάσεις που έχει εκδώσει για παρόμοιες επιχειρήσεις.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι η επιχείρησή του παρέχει πολλά κεράσματα και προβαίνει και σε δωρεάν παραδόσεις φαγητού σε τοπικούς φορείς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

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

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών,

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

[...]

Ως «κανονική αξία» θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία» δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς, του κόστους των

αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο οι δωρεάν διαθέσεις γευμάτων σε τακτική βάση δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς δεν προκύπτει να εκδόθηκαν και να καταχωρήθηκαν στα βιβλία - λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις σχετικά στοιχεία αυτοπαράδοσης, δεδομένου ότι η αγορά αυτών των εμπορευμάτων συμπεριλήφθηκε ήδη στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στο ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε έλεγχο εισροών και εκροών της επιχείρησής του, αλλά προχώρησε στο διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ λαμβάνοντας ως δεδομένη τη διαφορά εισοδήματος που εντόπισε με την κατά τα ανωτέρω εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού» της Α.1008/20-01-2020, αναφέρεται ότι: «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.».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1008/2020, όταν προσδιορίζονται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις έμμεσες τεχνικές, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες, μεταξύ των οποίων και ο ΦΠΑ, με την προσθήκη της διαφοράς των εσόδων στις φορολογητέες εκροές του συντελεστή Φ.Π.Α στον οποίο αποδεδειγμένα υπάγονται τα έσοδα αυτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2047/05-07-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.», αναφέρεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.

2. Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις ελέγχου εποχιακών επιχειρήσεων με έμμεσες τεχνικές, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία λειτούργησε η επιχείρηση.

3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των 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, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος. Περαιτέρω, οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, για τις οποίες δεν απαιτείται η ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής (π.χ. σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό, καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα), λαμβάνονται υπόψη στον επιμερισμό της τυχόν διαφοράς στις εκροές κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με τη χρήση έμμεσων μεθόδων.

4. Τέλος, επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται πράξεις, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α., η αξία των πράξεων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη στον επιμερισμό της επιπλέον προσδιορισθείσας διαφοράς. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι πράξεις που αφορούν στην πώληση επενδυτικών αγαθών, αυτοπαραδόσεις αγαθών και ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, καθώς και εισαγωγές ή

αγορές στο εσωτερικό της χώρας καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού σύμφωνα με την ΚΥΑ Π 2869/1987 απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας.».

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./26-04-2023 απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «[...] 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - φορολογικός έλεγχος» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. 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 υπόψη του στοιχεία 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 περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...]. 6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 «Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο

επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση..».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ΚΦΔ, ορίζεται: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: «1. [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 29/09/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 και 2018, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ./08-06-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ./29-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ./29-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Υπ' αριθ./29-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης
--	---

75.272,92	75.272,92
------------------	------------------

Β. ΦΠΑ

- Υπ' αριθ./29-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Φ.Π.Α βάσει απόφασης
93.917,60	93.917,60

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.