



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1201

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-350
Email : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα έδρα επί της οδού και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά), κατά:

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου 435.943,95 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 93.582,99 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 217.971,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **747.498,92 ευρώ**.

- Με τη με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά κυρίου φόρου 291.473,03 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 145.736,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **437.209,54 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου βάσει των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2017.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε, από την επιχείρηση, δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας εξήντα χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και ενός λεπτού (60.285,01€) κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 και δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας πενήντα χιλιάδων ευρώ (50.000€) κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, τα οποία χαρακτηρίσθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι στη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, η ελεγχόμενη επιχείρηση παρουσίασε φορολογικές ζημίες ύψους 233.025,21 ευρώ, για τις οποίες δεν παρασχέθηκαν στοιχεία ως προς τον τρόπο χρηματοδότησής τους, ενώ ταυτόχρονα διαπιστώθηκε η μη κάλυψη των δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος από τα διαθέσιμα εισοδήματά του, με αποτέλεσμα να συντρέχουν ταυτόχρονα δύο από τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, όπως ερμηνεύτηκε και ισχύει με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο και αναλύονται στις παραγράφους 4 & 5 αυτής. Επιπλέον, για το ελεγχόμενο έτος 2017 προκύπτει αρνητικός συντελεστής μικτού κέρδους (-5,59%), ο οποίος δε φαίνεται να αιτιολογείται από το αντικείμενο και τον κύκλο των εργασιών της επιχείρησης. Κατόπιν αυτών και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και της Ε.2015/2020 αποφασίστηκε, δυνάμει της από έγκρισης του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μετά από εισήγηση του ελέγχου, η διενέργεια ελέγχου με έμμεσες τεχνικές και συγκεκριμένα με

τη μέθοδο Σχέσης της Τιμής Πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' άρ. 27 του Κ.Φ.Δ.).

Ο έλεγχος απέστειλε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα τα κάτωθι αιτήματα:

- Το υπ' αριθ.πρωτ.....αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητήθηκε να προσκομιστούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της περιόδου 01/01/2017-31/12/2017. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος προσκόμισε τη μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων, τις μηνιαίες καταστάσεις μισθοδοσίας με τις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής αποδοχών, το μητρώο παγίων και τα παραστατικά αγορών και δαπανών για την περίοδο 1/1/2017-31/11/2017, ενώ απέστειλε ηλεκτρονικά, στις, τον τιμοκατάλογο έτους 2017. Δεν προσκόμισε τα παραστατικά που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του από την επιχείρηση

- Το υπ' αριθ.πρωτ.....αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσδιορίσει και να αιτιολογήσει την απώλεια βάρους των πωληθέντων ειδών λόγω μαγειρέματος/ψησίματος (διαφορά κιλών μεταξύ άψητου κρέατος και ψημένου), καθώς και να προσδιορίσει και να αιτιολογήσει - εφόσον υφίσταται - άλλη πιθανή φύρα ανά κιλό σε ποσοστό στην οποία δεν περιλαμβάνεται η διαφορά αμαγείρευτου – μαγειρεμένου και επιπλέον να προσδιορίσει την κατανομή της συνολικής παρασκευασμένης πρώτης ύλης της επιχείρησής του στα τελικά προϊόντα. Ο προσφεύγων, έως και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα.

Από τον έλεγχο σημειώνεται ότι σε προγενέστερο φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με την υπ' αριθμ.εντολή και αφορούσε την περίοδο 01/01/2015-31/12/2016, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ.πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο του ζητήθηκε να προσδιορίσει και να αιτιολογήσει την απώλεια βάρους των πωληθέντων ειδών λόγω μαγειρέματος/ψησίματος (διαφορά κιλών μεταξύ άψητου κρέατος και ψημένου), καθώς και να προσδιορίσει και να αιτιολογήσει - εφόσον υφίσταται - άλλη πιθανή φύρα ανά κιλό σε ποσοστό στην οποία δεν περιλαμβάνεται η διαφορά αμαγείρευτου – μαγειρεμένου.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στο αίτημα της υπηρεσίας, απέστειλε ηλεκτρονικά το με αριθ.πρωτ.απαντητικό έγγραφο, το οποίο περιλάμβανε πίνακα (ΠΙΝΑΚΑΣ Α της έκθεσης ελέγχου) με τις προδιαγραφές παρασκευής των πωληθέντων ειδών της επιχείρησής του, ενώ στις απέστειλε ηλεκτρονικά το με αριθ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο, το οποίο περιλάμβανε πίνακα (ΠΙΝΑΚΑΣ Β της έκθεσης ελέγχου) στον οποίο αναγράφεται η κατανομή της συνολικής παρασκευασμένης πρώτης ύλης της επιχείρησής του στα τελικά προϊόντα.

Συνεπώς ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι προδιαγραφές παρασκευής των πωληθέντων ειδών και η κατανομή της συνολικής παρασκευασμένης πρώτης ύλης της επιχείρησης στα τελικά προϊόντα που προσδιόρισε ο προσφεύγων κατά τον προηγούμενο έλεγχο αφορούσαν και την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, προσδιόρισε τα βασικά πωλούμενα είδη-προϊόντα της επιχείρησης για την ίδια περίοδο βάσει των στοιχείων των ως άνω πινάκων.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Φορολογία εισοδήματος:

Κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της Σχέσης της Τιμής Πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και εν συνεχεία μετά την αφαίρεση των λειτουργικών εξόδων τα καθαρά κέρδη από την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης ως εξής:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ «Σχέσης της Τιμής Πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών»			
ΠΡΟΙΟΝΤΑ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΟΥΜΕΝΩΝ ΕΙΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΟΥΜΕΝΩΝ ΕΙΔΩΝ (ΦΠΑ 24%)	Φ.Π.Α. 24%
ΕΙΔΗ ΚΡΕΑΤΟΣ	2.261.966,53	1.824.166,55	437.799,97
ΠΟΤΑ, ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ, ΝΕΡΟ & ΣΥΝΑΦΗ	218.685,30	176.359,11	42.326,19
ΣΥΝΟΛΑ	2.480.651,83	2.000.525,66	480.126,16

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	Δήλωσης	Ελέγχου
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ		
Εμπορική δραστηριότητα	833.180,56	2.000.525,66
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	833.180,56	2.000.525,66
ΑΓΟΡΕΣ		
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθαρό ποσό)	879.717,66	879.717,66
ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ	879.717,66	879.717,66
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	879.717,66	879.717,66
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-46.537,10	
ΔΑΠΑΝΕΣ		
Παροχές σε εργαζόμενους	192.397,96	192.397,96
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	174.309,74	174.309,74
Αποσβέσεις	3.826,82	3.826,82
Μείον καθαρή αξία ληφθέντων εικονικών στοιχείων τα οποία δεν εκπίπτουν φορολογικά σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.β', γ' ν.4172/2013		50.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	370.534,52	320.534,52
Αποτελέσματα προ φόρου	-417.071,62	800.273,48
Πλέον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης	54.364,02	54.364,02
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες	129.682,39	129.682,39
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-233.025,21	984.319,89
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
Συνολικά Καθαρά Αποτελέσματα	-233.025,21	984.319,89

Το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία					
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,05	0,88	0,05	0,88	
Επιχειρηματική δραστηριότητα			984.319,89		984.319,89
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		8.564,01		8.564,01	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
Ναυτικό εισόδημα					
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	0,05	8.564,89	984.319,94	8.564,89	984.319,89
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	233.025,21				-233.025,21
Υπόλοιπο	0,05	8.564,89	984.319,94	8.564,89	984.319,89
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
Φορολογητέο εισόδημα	0,05	8.564,89	984.319,94	8.564,89	984.319,89
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας					

Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
Συνολικό εισόδημα	0,05	8.564,89		8.564,89	-0,05
Τεκμαρτό εισόδημα					
Εισόδημα επιβολής ειδ. εισφοράς αλλ.	0,05	8.564,89	984.319,94	8.564,89	984.319,89
Ανάλυση οφειλόμενης εισφοράς αλλ.					
Ποσό εισφοράς			93.582,99		93.582,99
Εισφορά που παρακρατήθηκε					
Υπόλοιπο			93.582,99		93.582,99

Φ.Π.Α:

Οι φορολογητέες εκροές, κατόπιν των ως άνω, ανήλθαν στο ποσό των 2.000.525,66 ευρώ και η αξία των φορολογητέων εισροών μειώθηκε κατά την καθαρή αξία των δεκαέξι εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση ήτοι κατά 50.0000,00 ευρώ και κατά συνέπεια μειώθηκε ο φόρος εισροών κατά τον αναλογούντα Φ.Π.Α., καθώς τα εικονικά στοιχεία είναι μη νόμιμα και δεν παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης (άρθρα 30 και 32 ν.2859/2000):

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	837.346,46	2.000.525,66	200.963,16	480.126,16

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	1.026.969,64	976.969,64	174.801,78	162.801,78

Οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου συμπεριλήφθηκαν στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. την

Επί του εν λόγω σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. υπόμνημα με τις απόψεις του.

Στη συνέχεια, εξετάστηκαν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, απορρίφθηκαν και συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικών συναλλαγών.

Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι:

«...προκειμένου να χαρακτηριστεί η λήψη φορολογικών στοιχείων ως εικονική, η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει κατ' αρχάς τη φορολογική ανυπαρξία του προσώπου του εκδότη...

...ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης εφ' όσον αποδείξει την καλή πίστη του...

...κατά τη διεξαγωγή των επίδικων συναλλαγών, όλες οι σχετικές πληρωμές πραγματοποιούνταν διατραπεζικά...»

2. Εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, λόγω μη πλήρωσης των εκεί αναφερόμενων προϋποθέσεων.

Μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι: α) η ζημία της επιχείρησής του είναι πραγματική και προέρχεται από τα υφιστάμενα υπόλοιπα προς τους προμηθευτές του την και β) ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2000 έως 2016 (βάσει των διατάξεων των άρθρων 30-34 του Κ.Φ.Ε.), που προσκόμισε και επικαλείται ενώπιον του ελέγχου αλλά και της υπηρεσίας μας, καθώς και ο νέος πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2000 έως 2017 που προσκόμισε, όπου έχουν συμπεριληφθεί πραγματικές δαπάνες και από τον οποίο προκύπτει θετικό υπόλοιπο.

3. Εσφαλμένη και ανατιπολόγητη εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι στην εν λόγω περίπτωση, η εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου από τον έλεγχο είναι παράνομη, εσφαλμένη και ανατιπολόγητη, καθώς:

- ο έλεγχος λαμβάνει ως ποσότητα γύρου κοτόπουλου και γύρου χοιρινού ανά τυλιχτό είδος τα 100 γραμμάρια και όχι τα 140 γραμμάρια,
- λανθασμένα ο έλεγχος υπολογίζει ποσοστό 5% φύρας για τα μένοντα - ακατάλληλα για χρήση και όχι 10%,
- για τις επιχειρήσεις εστίασης, πέραν της φύρας, υφίστανται απώλειες ανά ημέρα σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται,
- δεν έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο η δωρεάν και σε καθημερινή βάση διάθεση ειδών στο προσωπικό της επιχείρησης και στα μέλη της οικογένειάς του,
- πολλές φορές, λόγω καθυστερήσεων, αποστέλλεται σε πελάτες νέο γεύμα άνευ ανταλλάγματος,
- οι μερίδες είναι μεγάλες,
- ο τιμοκατάλογος περιλαμβάνει προσαυξημένες τιμές λόγω αύξησης του συντελεστή Φ.Π.Α. από 13% σε 23% τον 8^ο μήνα του έτους 2015.

4. Εσφαλμένη η επιβολή προστίμου λόγω δήθεν παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, δυνάμει εφαρμογής νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «....5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης

αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5. [...]Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση

της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013**, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. **ΣτΕ 1184, 1126/2010**)».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/2015** με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό», ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1097/2016** Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το

παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε, από την επιχείρηση, δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας εξήντα χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και ενός λεπτού (60.285,01€) κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 και δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας πενήντα χιλιάδων ευρώ (50.000€) κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, τα οποία χαρακτηρίσθηκαν ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, η επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι ήταν μη συναλλακτικά ικανή και ουσιαστικά ανύπαρκτη καθώς δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές. Προσπαθώντας δε να έχει εικόνα ενεργούς επιχείρησης υπέβαλε εικονικές - μη συνδεδεμένες με τις συναλλαγές της δηλώσεις, χωρίς να προκύπτουν και να αποδίδονται οι αναλογούντες φόροι. Πρόκειται δηλαδή για μεθοδευμένες ενέργειες εκδότριας εταιρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί τη λήψη και καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της ατομικής του επιχείρησης των επίδικων τιμολογίων. Επίσης, ενώ προσκόμισε το σύνολο των παραστατικών εξόδων, δεν προσκόμισε τα επίδικα τιμολόγια. Το βάρος της απόδειξης των συγκεκριμένων συναλλαγών ωστόσο δεν το φέρει η φορολογική διοίκηση αλλά ο προσφεύγων ο οποίος ουδέν στοιχείο προσκόμισε.

Δεδομένης της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη και της μη προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, συνολικά αξιολογούμενα τα ως άνω από τον έλεγχο, δεν κρίθηκαν ως ικανά αποδεικτικά για την καλή πίστη της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετικά με τη διενέργεια των συναλλαγών της με την επιχείρηση

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, που έλαβε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας πενήντα χιλιάδων ευρώ (50.000,00€) πλέον Φ.Π.Α. δώδεκα χιλιάδων ευρώ (12.000,00€), είναι εικονικά στο σύνολό τους, εκδοθέντα από συναλλακτικά μη ικανή/ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση (ΣτΕ 1404/15, 116/13) και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Όπως προέκυψε από τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία καθώς και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., η ελεγχόμενη επιχείρηση καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα πιο πάνω ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ. καθώς και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π., αυξάνοντας τις δαπάνες της με εικονική δαπάνη, με

αποτέλεσμα την αντίστοιχη μείωση των καθαρών κερδών της στην φορολογία εισοδήματος και την αύξηση του φόρου εισροών στο Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, από τον έλεγχο αποδεικνύεται και διασταυρώνεται η παράβαση της λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, βάσει των διαπιστώσεων και πορισμάτων που προέκυψαν τόσο από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που αφορά στην εκδότρια, όσο και από τη συνολική αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων της υπόθεσης.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια.

Επειδή, το γεγονός της «φορολογικής ύπαρξης» του εκδότη (έναρξη στο Μητρώο της ΔΟΥ και θεώρηση στοιχείων), δεν αρκεί από μόνο του για να θεμελιώσει τη συναλλακτική του δυνατότητα, όταν από τα υπόλοιπα στοιχεία (έλλειψη υποδομής, εγκαταστάσεων, αποθεμάτων, απασχολούμενου προσωπικού, μηχανολογικού εξοπλισμού κ.λ.π.) συνάγεται συναλλακτική και ουσιαστική ανυπαρξία αυτού και αδυναμία συνακόλουθα πραγματοποίησης των σχετικών συναλλαγών. Το δε «βάρος» της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών αυτών, φέρει ο λήπτης των στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και περί χαρακτηρισμού του ως καλόπιστου λήπτη, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013, λόγω μη πλήρωσης των εκεί αναφερόμενων προϋποθέσεων:

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 ν. 4987/2022, 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....

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.

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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε συντρέχει, για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, η περίπτωση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 («όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης»)

Επειδή, ο έλεγχος σύνταξε πίνακα υπολογισμού μένοντος υπολοίπου προς κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ετών 2000 έως 2016 και διαπίστωσε έλλειμμα κεφαλαίου 158.864,24 ευρώ καθώς τον κάτωθι πίνακα δηλούμενου εισοδήματος - προσωπικών δαπανών διαβίωσης φορολογικού έτους 2017:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 (ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ)				
		ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	667	0,05	0,88	0,93
Άθροισμα Καθαρών ποσών μισθών	301		8.564,01	8.564,01
Ζημιά του ιδίου φορολ. έτους από ατομική επιχείρηση	413	-233.025,21		-233.025,21
Δάνεια	781	900,00		900,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ		-232.125,16	8.564,89	-223.560,27
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	049	17.778,17	1.361,45	19.139,62
Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία	811	6.600,00		6.600,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ		24.378,17	1.361,45	25.739,62
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ		-256.503,33	7.203,44	-249.299,89

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα, το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος υπολείπεται του συνόλου των προσωπικών δαπανών του και ως εκ τούτου, δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών.

Επειδή, ο ως άνω πίνακας διαμορφώνεται ως εξής αν δε συμπεριληφθούν σε αυτόν οι ζημίες του οικείου φορολογικού έτους:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 (ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ)				
		ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	667	0,05	0,88	0,93
Άθροισμα Καθαρών ποσών μισθών	301		8.564,01	8.564,01
Δάνεια	781	900,00		900,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ		900,05	8.564,89	9.464,94
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	49	17.778,17	1.361,45	19.139,62
Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία	811	6.600,00		6.600,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ		24.378,17	1.361,45	25.739,62
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ		- 23.478,12	7.203,44	- 16.274,68

Συνεπώς το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος υπολείπεται και πάλι του συνόλου των προσωπικών του δαπανών.

Επομένως, ορθώς εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος του με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής σ' αυτό.

Σημειώνουμε ότι στον ως άνω πίνακα έχουν συμπεριληφθεί, προς όφελος του προσφεύγοντος, μόνο οι δαπάνες βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι το σύνολο των πραγματικών πάσης φύσεως δαπανών, που πραγματοποιήθηκαν (ιατρικές, ύδρευσης, ηλεκτρισμού, τηλεπικοινωνιών, καταβληθέντες φόροι κά).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών καλύπτουν τόσο τη δηλωθείσα ζημία όσο και τις πραγματικές δαπάνες του έτους, ως εκ τούτου δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και προς επίρρωση αυτού του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακες ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2 περ. ζ' του Κ.Φ.Ε., ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο προκειμένου να προσδιοριστεί η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του.

Επειδή, ωστόσο η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, συνεπώς βάσει των ως άνω, η επίκληση από τον προσφεύγοντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου (άρ. 30-34 του Κ.Φ.Ε.), προκειμένου να μην ελεγχθεί με έμμεσες τεχνικές, είναι αβάσιμη

Επειδή, επιπλέον η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί κριτήριο για την υπαγωγή εξεύρεσης του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περ. β του άρθρου 28 του ν.4172/2013, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι στο σύνολό τους αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς το 3^ο ισχυρισμό περί εσφαλμένης και αναιτιολόγητης εφαρμογής της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών - Η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

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).

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο

κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.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.

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 έμμεσου προσδιορισμού. Η εγκύκλιος διαταγή ΠΟΛ.1270/24.12.2013 θα εφαρμόζεται ανάλογα και για υποθέσεις που ελέγχονται με βάσει τις παραπάνω αποφάσεις».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην εν λόγω περίπτωση, η εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου από τον έλεγχο είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη, καθώς:

- ο έλεγχος λαμβάνει ως ποσότητα γύρου κοτόπουλου και γύρου χοιρινού ανά τυλιχτό είδος τα 100 γραμμάρια και όχι τα 140 γραμμάρια,
- λανθασμένα ο έλεγχος υπολογίζει ποσοστό 5% φύρας για τα μένοντα - ακατάλληλα για χρήση και όχι 10%,
- για τις επιχειρήσεις εστίασης, πέραν της φύρας, υφίστανται απώλειες ανά ημέρα σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται,
- δεν έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο η δωρεάν και σε καθημερινή βάση διάθεση ειδών στο προσωπικό της επιχείρησης και στα μέλη της οικογένειάς του,
- πολλές φορές, λόγω καθυστερήσεων, αποστέλλεται σε πελάτες νέο γεύμα άνευ ανταλλάγματος,
- οι μερίδες είναι μεγάλες,
- ο τιμοκατάλογος περιλαμβάνει προσαυξημένες τιμές λόγω αύξησης του συντελεστή Φ.Π.Α. από 13% σε 23% τον 8^ο μήνα του έτους 2015.

Επειδή εν προκειμένω, εφαρμόστηκε η μέθοδος της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικού έτους 2017, κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου, προκύπτουν τα εξής:

Κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. και της Απόφασης Α. 1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. που ορίζουν τη διαδικασία και τον τρόπο ελέγχου με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής βασιζομένης στη μέθοδο Σχέσης της Τιμής Πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προέβη στα ακόλουθες ενέργειες:

α) Προσδιόρισε τα βασικά πωλούμενα είδη-προϊόντα της επιχείρησης.

β) Προσδιόρισε, με βάση τις αγορές και αναλώσεις της επιχείρησης, τις ποσότητες σε κιλά των βασικών πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν-αναλώθηκαν κατά περίπτωση για την παρασκευή των βασικών προϊόντων.

γ) Μετά τη μετατροπή των αγορών-αναλώσεων των βασικών πρώτων υλών σε παρασκευασμένες ποσότητες βασικής πρώτης ύλης και την αφαίρεση της φύρας (όπου λήφθηκαν υπόψη τα στοιχεία που

δήλωσε ο ελεγχόμενος στο με αρ. πρωτ.....απαντητικό του σημείωμα), προέκυψαν οι ποσότητες παρασκευασμένων πρώτων υλών που πουλήθηκαν.

δ) Από τις παρασκευασμένες πρώτες ύλες, με βάση τις αναλωθείσες ποσότητες ανά είδος παρασκευής, προσδιορίστηκαν σε αριθμό, τα πωλούμενα είδη - μερίδες ανά εκάστοτε παρασκευή για τη συγκεκριμένη εξεταζόμενη πρώτη ύλη. Στις περιπτώσεις όπου με μία βασική πρώτη ύλη παρασκευάζονται περισσότερα του ενός τελικά προϊόντα - μερίδες (πχ τυλιχτό σουβλάκι, μερίδα γύρος), ζητήθηκε από την επιχείρηση η ποσοστιαία κατανομή τους. Με βάση τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από την επιχείρηση με το με αριθ. πρωτ. απαντητικό της υπόμνημα, έγινε η κατανομή της συνολικής παρασκευασμένης πρώτης ύλης στα τελικά προϊόντα.

ε) Με βάση την ποσότητα των εκάστοτε πωλούμενων ειδών (που προέκυψε από τις ποσότητες των βασικών πρώτων υλών που αναλώθηκαν) και τις τιμές του τιμοκατάλογου της επιχείρησης του έτους 2017 (κατόπιν αποφορολόγησης), διενεργήθηκε ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων για τα βασικά πωλούμενα προϊόντα της επιχείρησης, ως εξής:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΡΕΑΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΛΕΓΧΟ				
A/A	ΠΡΟΙΟΝΤΑ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ (ΦΠΑ 24%)	Φ.Π.Α. ΜΕ 24%
1	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 1 ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΚΤΨ	488.293,14	393.784,79	94.508,35
2	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 2 ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟ ΚΤΨ	618.956,21	499.158,24	119.797,98
3	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 3 ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	338.466,78	272.957,08	65.509,70
4	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 4 ΚΑΛΑΜΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	234.038,70	188.740,89	45.297,81
5	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 5 ΠΑΝΣΕΤΑ	58.771,04	47.396,00	11.375,04
6	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 6 ΚΕΜΠΑΠ	186.559,76	150.451,42	36.108,34
7	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 7 ΚΟΤΟΜΠΟΥΚΙΕΣ	168.168,00	135.619,35	32.548,65
8	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 8 ΝΤΟΝΕΡ ΚΤΨ	37.052,62	29.881,15	7.171,47
9	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 9 ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	11.999,17	9.676,75	2.322,42
10	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 10 ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΠΙΤΑΣ	11.524,80	9.294,19	2.230,61
11	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 11 ΦΙΛΕΤΟ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	33.832,13	27.283,97	6.548,15
12	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 12 ΛΑΙΜΟΣ ΧΟΙΡ. ΝΩΠΟΣ	14.295,92	11.528,96	2.766,95
13	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 13 ΚΟΝΤΡΑ ΓΑΛ. ΜΟΣΧΑΡΙ	4.644,00	3.745,16	898,84
14	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 14 ΠΙΤΟΓΕΜΙΣΤΟ ΜΕ ΓΕΜΙΣΗ	23.110,50	18.637,50	4.473,00
15	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ 15 ΒΟΕΙΟΣ ΚΙΜΑΣ	32.253,76	26.011,10	6.242,66
	ΣΥΝΟΛΑ	2.261.966,53	1.824.166,55	437.799,97

Από τον έλεγχο επισημαίνεται ότι στον ως άνω προσδιορισμό δεν έχουν ληφθεί υπόψη τα έσοδα από τυχόν βοηθητικές πρώτες ύλες που πωλούνται παρασκευασμένες και αυτούσιες, πχ πατάτες τηγανητές ή σαλάτες ή ορεκτικά όπως τζατζίκι κλπ που πωλούνται και αυτούσια, προκειμένου να μην υπάρχει περίπτωση λανθασμένα επαυξημένου προσδιορισμού λόγω χρήσης των υλικών αυτών και ως βοηθητικές πρώτες ύλες στα κυρίως πωλούμενα - τελικά προϊόντα, των οποίων οι ποσότητες προσδιορίστηκαν με την προαναφερθείσα μέθοδο.

Για τα ποτά, αναψυκτικά ακολουθήθηκε η ίδια μέθοδος, ωστόσο στα αγαθά αυτά η μεθοδολογία δεν περιλαμβάνει το μετασχηματισμό της πρώτης ύλης, καθώς τα αγαθά αυτά πωλούνται αυτούσια. Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν για τα είδη αυτά, αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΤΩΝ/ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ/ΟΙΝΟΥ & ΣΥΝΑΦΩΝ ΚΑΤ' ΕΛΕΓΧΟ			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΜΕ Φ.Π.Α. 24%	Φ.Π.Α. ΜΕ 24%
ΠΟΤΑ, ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ, ΝΕΡΟ	179.200,50	144.516,53	34.683,97
ΟΙΝΟΣ	27.223,20	21.954,19	5.269,01
ΜΠΥΡΑ ΑΛΦΑ ΒΑΡΕΛΙ DAVID	12.261,60	9.888,39	2.373,21
ΣΥΝΟΛΑ	218.685,30	176.359,11	42.326,19

Κατά τη μετατροπή των αγορών-αναλώσεων βασικών πρώτων υλών σε παρασκευασμένες ποσότητες βασικής πρώτης ύλης υπολογίστηκε φύρα 30% λόγω παρασκευής, 4% λόγω απόψυξης και 5% φύρα ακαταλλήλων και μενόντων, ήτοι **συνολικά υπολογίστηκε φύρα 39%**.

Οι ποσότητες ανά μονάδα, η φύρα κλπ, ελήφθησαν βάσει του υπ' αρ. πρωτ.απαντητικού εγγράφου του προσφεύγοντος και η κατανομή της συνολικής παρασκευασμένης πρώτης ύλης στα τελικά προϊόντα βάσει του υπ' αρ. πρωτ. απαντητικού εγγράφου του.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς, λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργία της επιχείρησης, την κοινή πείρα (οι ποσότητες με βάση τα στοιχεία της αγοράς σε παρασκευασμένο προϊόν κυμαίνονται μεταξύ 80 και 100 γραμμαρίων), καθώς και τις σχετικές κριτικές στο διαδίκτυο των πελατών της επιχείρησης και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης έλαβε ως ποσότητα παρασκευασμένου γύρου κοτόπουλου και γύρου χοιρινού ανά τυλιχτό είδος (πίτα γύρο χοιρινό — πίτα γύρο κοτόπουλο) 100 γραμμάρια/τεμάχιο, απορρίπτοντας την υποδεικνυόμενη από τον προσφεύγοντα ποσότητα των 140 γραμμαρίων, καθώς από τα δεδομένα της κοινής πείρας καθίσταται σαφές ότι μία τέτοια ποσότητα υλικού δεν χωρά σε μία κοινή πίτα για σουβλάκι (και δεν είναι επίσης διαχειρίσιμη, καθώς πρέπει να υπάρχει χώρος ώστε να προστεθούν και τα λοιπά υλικά —τομάτα, πατάτες κλπ.), αφετέρου δε, έρχεται σε πλήρη αντίφαση με το βάρος των ανάλογων υλικών που προστίθεται σε μία ολόκληρη μερίδα (πιάτο) γύρου κοτόπουλου ή γύρου χοιρινού, που είναι 200 γραμμάρια, όπως ο ίδιος ο ελεγχόμενος δήλωσε και όπως προκύπτει από τους σχετικούς τιμοκαταλόγους. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι υπάρχει αντίφαση όταν η ολόκληρη μερίδα (πιάτο) γύρου κοτόπουλου που είναι 200 γραμμάρια πωλείται 7,10 ευρώ, η πίτα γύρος κοτόπουλο που είναι 140 γραμμάρια (σύμφωνα με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος) να πωλείται μόνο 2,10 ευρώ.

Επειδή, για όλα τα προϊόντα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την τιμή τιμοκαταλόγου που προσκόμισε ο προσφεύγων. Επίσης σε όλες τις περιπτώσεις οι ποσότητες ανά μονάδα, που ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, είναι αυτές που ο προσφεύγων προσδιόρισε.

Ακόμη, σε όλες τις περιπτώσεις ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη φύρα που επικαλέστηκε ο προσφεύγων ως απώλεια κατά το ψήσιμο 30% και ως απώλεια κατά την απόψυξη 4%.

Επειδή, ορθώς ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η φύρα λόγω μη αυθημερόν ανάλωσης (αδιάθετα προϊόντα) στην περίπτωση του γύρου κοτόπουλου, γύρου χοιρινού και ντονέρ ανέρχεται σε 10% και περιόρισε το ποσοστό σε 5%.

Ειδικότερα έκρινε ότι το ποσοστό 10% είναι πολύ υψηλό και δεν αιτιολογείται, δεδομένου ότι πρόκειται για επιχείρηση με μεγάλη κίνηση και όλα τα είδη πωλούνται πριν παρέλθει η ημερομηνία λήξης τους.

Επειδή, ουδόλως ο έλεγχος αμφισβήτησε το γεγονός ότι οι βασικές πρώτες ύλες (είδη κρέατος) που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση του προσφεύγοντος (ψητοπωλείο) υφίστανται μεγάλο ποσοστό φύρας, καθώς αναγνώρισε για τα είδη με τη μεγαλύτερη κίνηση φύρα 30% ως απώλεια κατά το ψήσιμο, 4% ως απώλεια κατά την απόψυξη και 5% ως απώλεια σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται εντός της ημέρας, ήτοι συνολική φύρα 39%.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η διαφορά στις ποσότητες των πρώτων υλών οφείλεται στο γεγονός ότι προσέφερε δωρεάν φαγητό στους εργαζομένους της επιχείρησης και στα μέλη της οικογένειάς του, αυτός δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο, δεδομένου ότι στην περίπτωση που η επιχείρηση του προσφεύγοντος διέθετε φαγητό είτε σε εργαζόμενους, είτε σε συγγενείς δίχως να λαμβάνει αντίτιμο, θα έπρεπε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο τιμοκατάλογος που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, περιλαμβάνει τις προσαυξημένες τιμές, όπως αυτές διαμορφώθηκαν μετά την αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. από (13% σε 23%), αναφέρουμε ότι ο τιμοκατάλογος που λήφθηκε υπόψη είναι αυτός που η ίδια η επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο. Επίσης, ο τελικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων έγινε λαμβανομένων υπ' όψιν των καθαρών αξιών και όχι της συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) εκάστου παραγόμενου ή πωλούμενου είδους. Επιπροσθέτως με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα κάποιος άλλος τιμοκατάλογος.

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι στα βιβλία και στις δηλώσεις του προσφεύγοντος (έντυπο Ε3) δε δηλώθηκαν ποσά ως «Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας - κωδ. 105 και «Ιδιοπαραγωγή παγίων Αυτοπαραδόσεις -Καταστροφές αποθεμάτων - κωδ. 106, ορθώς έκρινε ότι το κόστος πωληθέντων του ελεγχόμενου έτους ταυτίζεται με το σύνολο των αγορών. .
Συνεπώς, κατόπιν αυτών οι εν λόγω ισχυρισμοί είναι αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό περί_εσφαλμένης επιβολής προστίμου λόγω παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, δυνάμει εφαρμογής νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων:

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πιθανότατα διατυπώνεται εκ παραδρομής, καθώς εν προκειμένω δεν εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή πράξη επιβολής προστίμου για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα το έτος 2017 καθώς, για παραβάσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων που διαπράττονται από την 17/10/2015 και μετά δεν επιβάλλεται πρόστιμο, βάσει του ν.4337/2015.

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» ν. 4987/2022, ορίζεται:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:
Σύνολο φόρων για καταβολή 747.498,92 ευρώ.

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:
Σύνολο φόρων για καταβολή 437.209,54 ευρώ.

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.