



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.03.2024

Αριθμός απόφασης: 756

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@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 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ:, κατά: α) της με αριθμό2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01.01.2023 – 31.12.2023, β) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, δ) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 και ε) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01.01.2023 – 31.12.2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις, ήτοι λόγω μη διαφύλαξης - μη επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο λογιστικών αρχείων - στοιχείων από τους φορολογικούς μηχανισμούς με αριθμόκαι μη τήρησης κατάλληλων λογιστικών αρχείων από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2018, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ 1 περ. ή' και παρ. 2 περ. ε'.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρία (ψητοπωλείο) η ζημία έτους σε 23.517,85€, (έναντι της δηλωθείσας ζημίας 200.774,94€), κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από εμπορική δραστηριότητα σε 489.216,79€, (βάσει δήλωσης 316.857,76€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 48.529,79€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 24.264,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **72.794,69€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από εμπορική δραστηριότητα σε 649.739,28€, (βάσει δήλωσης 413.707,97€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 78,37€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 41.287,79€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 20.643,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **61.931,69€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών από εμπορική δραστηριότητα σε 489.216,79€, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 170,60€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 56.555,29€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 28.277,65€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **84.832,94€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών από εμπορική δραστηριότητα σε 649.739,28€, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από**2023** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, ΦΠΑ του Ν.2859/2000 και ΕΛΠ/ΚΦΔ,

φορολογικών ετών 2017 και 2018 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αρ.....2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η κοινοποίηση των εγγράφων κατά παράβαση του τύπου σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του Ν. 4987/2022. Σε καμία από τις πράξεις, επί του σώματος αυτών, δεν υπάρχει ημερομηνία και υπογραφή του επιδόσαντος αλλά και του παραλαβόντος αυτών.

2. Εσφαλμένη η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013 Εσφαλμένη η υπαγωγή του ελέγχου σε έμμεσες τεχνικές καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. α' της §1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ

A. Τα λογιστικά αρχεία από τον φορολογικό μηχανισμό κατασχέθηκαν από τη φορολογική αρχή με την από 31.07.2019 έκθεση κατάσχεσης και βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή έκρινε τα ελεγκτικά αρχεία ακατάλληλα, εντούτοις όμως τα χρησιμοποίησε για τις εκτεταμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αποτυπώνονται στις σελ. 20-41 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

B. Αναφορικά με τον φορολογικό μηχανισμό δηλώθηκε στην ΔΟΥ διακοπή λόγω βλάβης. Συνυποβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή η έκθεση τεχνικού ελέγχου -γνωστοποίηση της εταιρίας

Γ. Ο μηχανισμός έχει απωλεσθεί, ως εκ τούτου δεν ήταν σε παραγωγική λειτουργία κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017-2018. Κατά συνέπεια, δεν υπήρχαν στοιχεία για προσκόμιση.

3.Πλημμελής εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου -Εσφαλμένα τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη. Η εφαρμογή της αρχής αναλογιών προϋποθέτει την κατανομή των αγορών σε ομάδες με ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό κέρδους ενώ ο έλεγχος ομαδοποιεί αγορές με διαφορετικά ποσοστά κέρδους. Τα ποσοστά κέρδους για τα αγορασθέντα είδη κυμαίνονται από την προμηθεύτρια εταιρία «..... από 38% έως 293%, από την προμηθεύτρια εταιρία «..... από 7% έως 343%,, από τον προμηθευτή από 149% έως 253%. Για τις αγορές από την ο έλεγχος εφαρμόζει ένα κατά βούληση περιθώριο μικτού κέρδους, ελλείπει στοιχείων.

4.Επικύρωση του λογιστικού αποτελέσματος της ΖΗΜΙΑΣ των βιβλίων και των δηλώσεων με βάση τις επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο.

5. Αυθαίρετη χρήση ατεκμηρίωτων στοιχείων από το διαδίκτυο και ειδικότερα από την εφαρμογή efood καθώς η ίδια δεν συνεργάζεται με την εταιρία αυτή.

6. Διπλή φορολόγηση λόγω εσφαλμένου συνδυασμού των έμμεσων τεχνικών με τις γενικές επαληθεύσεις της Α1293/2019. Αφενός μεν αφαιρεί τα στοιχεία των αγορών της λόγω μη

σύννομης εξόφλησης, ωστόσο, στηρίζεται στις αγορές αυτές (τις οποίες έχει αφαιρέσει) και τις χρησιμοποιεί ως κόστος πωληθέντων.

7. Αυθαίρετα, η φορολογική αρχή καταλογίζει σε βάρος της Φ.Π.Α. για αγαθά που δεν πούλησε και συνεπώς ουδέποτε εισέπραξε τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2.....

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι «1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. Αν η επίδοση διενεργηθεί σε τόπο ή χρόνο άλλο από εκείνον που προβλέπεται για κάθε περίπτωση, είναι άκυρη μόνο αν δεν συναινεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή γίνεται. Το ίδιο ισχύει και όταν η επίδοση διενεργείται σε ημέρα αργίας ή κατά τη διάρκεια της νύκτας, η οποία και θεωρείται ότι διαρκεί από τις επτά (7) το βράδυ ως τις επτά (7) το πρωί. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, η συναίνεση πρέπει να μνημονεύεται στην έκθεση.».

Επειδή, με του άρθρο 79 παρ. 5 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. ...».

Επειδή, εν προκειμένω από τη φορολογική αρχή οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου (εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ/ΚΦΔ) επιδόθηκαν την 23^η.10.2023, ημέρα Δευτέρα και ώρα 10.00' π.μ. στα γραφεία της φορολογικής αρχής, στον (διαχειριστή της προσφεύγουσας) με τη συναίνεσή του και συντάχθηκαν αποδεικτικά επίδοσης τα οποία υπογράφηκαν από τον υπάλληλο που έκανε την επίδοση και από τον παραλαβόντα.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω μη αναγραφής επί του σώματος αυτών του προσώπου που έκανε την επίδοση, της ημερομηνίας επίδοσης καθώς και του προσώπου στο οποίο παραδόθηκε, χωρίς ωστόσο να γίνεται παράλληλη αναφορά και απόδειξη της βλάβης που τυχόν υπέστη, εν προκειμένω, από την ενδεχόμενη τυπική πλημμέλεια, καθώς δεν στερήθηκε της γνώσης του περιεχομένου των προσβαλλόμενων πράξεων ή του δικαιώματός της για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία μάλιστα υποβλήθηκε εμπρόθεσμα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. 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, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

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 άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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 ... γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ...»

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04.11.2022) ορίζεται ότι: «Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 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 σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: « 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....

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 δύνανται 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, με την ΠΟΛ. 1068/2015 ορίζεται η διαδικασία παύσης της ΕΑΦΔΣΣ και ειδικότερα στην παράγραφο Β.7.3. ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση δήλωσης παύσης ΕΑΦΔΣΣ (λόγω μεταβίβασης ή άλλης αιτίας), συμπληρώνεται υποχρεωτικά στο συνοδευτικό προς φύλαξη ΒΣΕ η τελική γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ, η οποία πρέπει να είναι η ίδια με αυτή που αναγράφεται στο αντίστοιχο εκδοθέν Δελτίο «ΔΗΦΑΣΣ - Ζ». Όταν προβλέπεται η δήλωση παύσης ΕΑΦΔΣΣ να γίνεται στην Δ.Ο.Υ., προσκομίζεται φωτοτυπία του δελτίου αυτού μαζί με το αντίστοιχο πρωτότυπο δελτίο για έλεγχο.

Στην ΔΟΥ προσκομίζεται επίσης CD ή DVD τεχνολογίας WORM (μιας εγγραφής μόνο) στο οποίο με ανεξίτηλο μαρκαδόρο αναγράφεται το ΑΦΜ της επιχείρησης, ο αριθμός Μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ και η ημερομηνία αντιγραφής, και το οποίο CD ή DVD περιέχει όλα τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt, s.txt που έχουν δημιουργηθεί από την έναρξη λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ. Στην περίπτωση που η δήλωση παύσης γίνεται μέσω του taxisnet, το CD ή DVD αυτό φυλάσσεται από τον επιτηδευματία για ενδεχόμενο έλεγχο».

Επειδή, εν προκειμένω πρόκειται για επιχείρηση (ψητοπωλείο) που βρίσκεται στηκαι κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η από2019 Έκθεση κατάσχεσης λογιστικών αρχείων από τον Φορολογικό Μηχανισμό με αριθμό μητρώου φορολογικής περιόδου από 14.07.2016 έως 31.07.2019.

Κατά την επεξεργασία των ως άνω αρχείων από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι στο αποθηκευτικό μέσο εμπεριέχεται μόνο μέρος των λογιστικών αρχείων που αφορούν το φορολογικό έτος 2016.

Εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτοκόλλου-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, ζήτησε από τη προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση της τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt των τριών φορολογικών μηχανισμών ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου ετών 2017 και 2018.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, όχι όμως των άλλων δύο φορολογικών μηχανισμών.

-Ως προς τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου (με ημερομηνία παύσης 02.11.2023), σε δειγματοληπτικό έλεγχο διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ότι α) τα δεδομένα των Ημερήσιων Δελτίων, για τις 02.08.2017 και 02.08.2018, που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν ταυτίζονταν με το περιεχόμενο των .txt αρχείων β) στις 09.03.2018 και 19.03.2018 δημιουργήθηκαν μόνον αρχεία c.txt, d.txt, s.txt, τα οποία δεν περιλάμβαναν ποσά. Γενικότερα, το περιεχόμενο των Ημερήσιων Δελτίων που προσκομίστηκαν ως δικαιολογητικά έγγραφα εσόδων δεν ταυτιζόταν με το περιεχόμενο των .txt αρχείων που δημιουργήθηκαν από τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό.

-Για τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, δηλώθηκε η παύση του την 31/12/2020 με την με αρ. πρωτ.2023 δήλωση, ήτοι μετά την έναρξη του ελέγχου. Η προσφεύγουσα επικαλείται βλάβη του εν λόγω μηχανισμού με τεχνική αναφορά βλάβης την 27/03/2006, και την από 21.04.2023 Έκθεση Τεχνικού Ελέγχου – Γνωστοποίηση της εταιρίας «.....», για την απόσυρση αυτού του φορολογικού μηχανισμού με ημερομηνία απόσυρσης την 31.12.2020, οπότε και εκδόθηκε το τελευταίο «Ζ». Ωστόσο, η προσφεύγουσα όφειλε να προσκομίσει στη φορολογική αρχή τα αρχεία και τις φορολογικές μνήμες του εν λόγω μηχανισμού για τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018.

Για τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, στις 11.4.2023 δηλώθηκε στη Δ.Ο.Υ.η παύση λειτουργίας του λόγω απώλειας. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, καθότι αγοράστηκε στις 17/03/2008 και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1234/09-10-2002 §2.11.3, είχε χωρητικότητα και πλήρωση φορολογικής μνήμης για 5 έτη ή για 1800 εγγραφές

ημερήσιας κίνησης «Ζ». Κατά συνέπεια, εάν ο ΦΤΜ δεν είχε απωλεσθεί, δεν θα ήταν δυνατή καν η χρήση του κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2018. Κατά συνέπεια, δεν υπήρχαν καν στοιχεία προς προσκόμιση από την

Ωστόσο επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται με στοιχεία, (όπως θα αποτελούσε το τελευταίο στοιχείο που εκδόθηκε από τον εν λόγω μηχανισμό).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να διαφυλάξει και να προσκομίσει τα αρχεία όλων των φορολογικών μηχανισμών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της ΠΟΛ. 1068/2015, οι οποίοι ήταν ενεργοί κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ., αφότου διαπίστωσε ότι τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28§1 περ α' του ΚΦΔ και εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας από εμπορική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της επιχείρησής του, σύμφωνα με τη έγκριση του προϊσταμένου της

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο , 4ο 5ο και 7ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«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 ΚΦΔ...

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.

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, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την

επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης 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 δύναται 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.»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου".

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... "

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).

Επειδή, εν προκειμένω για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του ψητοπωλείου εφαρμόστηκε από τη φορολογική αρχή η τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών, βάσει των λογιστικών αρχείων και των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης της προσφεύγουσας (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίστηκαν αναλογίες μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδήγησαν στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας, βάσει των τιμών που η ίδια έθεσε στον έλεγχο από τα λογιστικά της αρχεία (χωρίς τη προσκόμιση τιμοκαταλόγων παρότι ζητήθηκαν από τον έλεγχο) καθώς και τιμών αντλούμενων

από το διαδίκτυο από ομοειδείς επιχειρήσεις, με τον συνυπολογισμό φύρας ποσοστού 5% επί του συνόλου των αγορασθέντων ποτών/αναψυκτικών και ποσοστού 30% κατά το ψήσιμο/μαγείρεμα, την μεριδοποίηση των επιλεγέντων ειδών (κρέατος, ψαρικών).

Με το με αριθμό πρωτοκόλλου .-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών η υπηρεσία κάλεσε την προσφεύγουσα:

- 1) Να υποδείξει δύο είδη – μερίδες από την κατηγορία των κρεατικών που καταγράφουν την μεγαλύτερη κατανάλωση – προτίμηση, σε σχέση με τα υπόλοιπα είδη του τιμοκαταλόγου, για την περίοδο ελέγχου.
- 2) Να υποδείξει δύο είδη – μερίδες από την κατηγορία των ψαρικών - θαλασσινών που καταγράφουν την μεγαλύτερη κατανάλωση – προτίμηση, σε σχέση με τα υπόλοιπα είδη του τιμοκαταλόγου, για την περίοδο ελέγχου.
- 3) Να υποδείξει ποιο είδος – μερίδα από τον τιμοκατάλογο που ίσχυε κατά την περίοδο ελέγχου, χαρακτηρίζεται ως ακριβότερο και ποιο ως φθηνότερο, ανεξαρτήτως κατηγορίας.
- 4) Να περιγράψει για όλα τα είδη – μερίδες που έχουν υποδειχθεί τις πρώτες ύλες που απαιτούνται για την παρασκευή τους , καθώς και την ποσότητα αυτών.
- 5) Να υποδειχθεί το ποσοστό φύρας α' ύλης των πρώτων υλών που προαναφέρθηκαν.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα, κατέγραψε υλικά για την παρασκευή και το σερβίρισμα, φύρα και τιμές πώλησης για τα ακόλουθα είδη (σχετ. τα υπ'αρ. πρωτ.2023 και2023 έγγραφα):

1. χιουνκιάρ μπεγιεντί (μοσχαρίσιο κρέας με πουρέ μελιτζάνας)
2. γιαουρτλού κεμπάπ
3. χταποδάκι στη σχάρα (κατεψυγμένο)
4. καλαμαράκι (θράψαλο) τηγανητό (κατεψυγμένο)
5. φιλέτο μοσχαρίσιο :
6. καυτερή πιπεριά

Κοστολογώντας τις α' ύλες που υποδείχθηκαν από την ίδια προσφεύγουσα για τις παραπάνω μερίδες, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι από τη διάθεση όλων των παραπάνω μερίδων η προσφεύγουσα καταγράφει ζημία, και κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα παραπάνω αποτελέσματα, το περιθώριο μικτού κέρδους εμφάνιζε αρνητικό πρόσημο. Ειδικότερα, το ύψος του κόστους ανά μερίδα υπερέβαινε σημαντικά την τιμή πώλησής της. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το κόστος (χωρίς Φ.Π.Α.) μίας μερίδας χιουνκιάρ μπεγιεντί (πουρέ μελιτζάνας με μοσχαρίσιο κρέας) ανερχόταν στο ποσό των 13,7043 € και η τιμή πώλησής της (χωρίς Φ.Π.Α.) στο ποσό των 6,85€, προέκυπτε δηλαδή περιθώριο μικτού κέρδους -50,01%. Παρατηρήθηκε ακόμη ότι η προσφεύγουσα υποδείκνυε μεγάλες ποσότητες α' υλών για την παρασκευή των μερίδων, όπως

για παράδειγμα 500 ή 600 γραμμάρια κρέατος, αλλά και 600 γραμμαρίων χταποδιού και καλαμαριού. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων και με δεδομένο ότι δεν προσκομίστηκε τιμοκατάλογος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ο έλεγχος αναζήτησε δεδομένα στο διαδίκτυο και συγκεκριμένα έλαβε πληροφορίες από την εφαρμογή e food.

Επιπλέον, ο έλεγχος κατέγραψε δειγματοληπτικά τις μερίδες που πουλήθηκαν κατά την 01.08.2017 και την 01.08.2018. Σε ό,τι αφορά τα κρεατικά, οι περισσότερες μερίδες που διατέθηκαν ήταν από το είδος «σουτζούκια» και «σουβλάκι χοιρινό», ενώ από τα θαλασσινά πράγματι το είδος «καλαμαράκια» κατέγραψε τη μεγαλύτερη ζήτηση.

Αντίστοιχα, την 02.08.2018, οι περισσότερες μερίδες κρεατικών που διατέθηκαν ήταν από το είδος «παϊδάκια» και «κοτόπουλο», ενώ από τα θαλασσινά το είδος «καλαμαράκια» κατέγραψε τη μεγαλύτερη ζήτηση.

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας τα δεδομένα της κοινής πείρας σε συνδυασμό με τις αγορανομικές διατάξεις και κοστολογώντας τα επιλεγέντα είδη ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του μικτού περιθωρίου κέρδους σε ποσοστό 85,46% για τα είδη «φιλέτο μοσχάρι», «σουτζουκάκια (μερίδα)», «παϊδάκια (μερίδα)», 43,20% για το είδος «καλαμαράκι (θράψαλο) τηγανητό (κατεψυγμένο), 33,83% «χταποδάκι στη σχάρα (κατεψυγμένο)».

Ακολούθως η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ. 86 -91 και στις σελ. 115 – 119 της οικείας έκθεσης ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ως εξής:

φορολογικό έτος 2017

Ακαθάριστα έσοδα βάση ελέγχου από την πώληση ποτών – αναψυκτικών – νερών – χυμών (Περιθώριο Μικτού κέρδους ανά είδος, σελ. 86 -88 της οικείας έκθεσης ελέγχου)	102.836,62 €
Ακαθάριστα Έσοδα από την πώληση μερίδων, πλην χταποδιού και θράψαλων (Κόστος πωληθέντων 194.874,81€ x Περιθώριο Μικτού κέρδους 85,46% = Μικτό κέρδος 166.540,01€)	361.414,82 €
Ακαθάριστα Έσοδα από την πώληση μερίδων θράψαλου (Κόστος πωληθέντων 10.997,43€ x Περιθώριο Μικτού κέρδους 43,20% = Μικτό κέρδος 4.750,89€)	15.748,32 €
Ακαθάριστα Έσοδα από την πώληση μερίδων χταποδιού (Κόστος πωληθέντων 6.887,12€ x Περιθώριο Μικτού κέρδους 33,83% = Μικτό κέρδος 2.329,91€)	9.217,03 €
Συνολικά Ακαθάριστα έσοδα βάση ελέγχου	489.216,79 €

φορολογικό έτος 2018

Ακαθάριστα έσοδα βάση ελέγχου από την πώληση ποτών – αναψυκτικών – νερών – χυμών (Περιθώριο Μικτού κέρδους ανά είδος, σελ. 87-91 της οικείας έκθεσης ελέγχου)	142.876,96 €
---	--------------

Ακαθάριστα Έσοδα από την πώληση μερίδων, πλην χταποδιού και θράψαλων (Κόστος πωληθέντων 253.871,31€ x Περιθώριο Μικτού κέρδους 85,46% = Μικτό κέρδος 216.958,42€)	470.829,73 €
Ακαθάριστα Έσοδα από την πώληση μερίδων θράψαλου (Κόστος πωληθέντων 15.988,42€ x 43,20% = Μικτό κέρδος 6.907,00 €)	22.895,42 €
Ακαθάριστα Έσοδα από την πώληση μερίδων χταποδιού (Κόστος πωληθέντων 9.816,31€ x Περιθώριο Μικτού κέρδους 33,83% = Μικτό κέρδος 3.320,86€)	13.137,17 €
Συνολικά Ακαθάριστα έσοδα βάση ελέγχου	649.739,28 €

Συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα παρ. Δ' της υπ' αρ. Ε.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ και του άρθρου 7 της Α. 1008/2020.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με το περιθώριο μικτού κέρδους των προϊόντων που αγοράστηκαν και διατέθηκαν από τις οντότητες με την επωνυμία «.....», η φορολογική αρχή έλαβε τα δεδομένα αγορών και πωλήσεων που σχετίζονται με τους ως άνω προμηθευτές της, από τα λογιστικά αρχεία της ίδιας της προσφεύγουσας σε συνδυασμό και με τις πληροφορίες που η ίδια έθεσε στην φορολογική αρχή όπως αποτυπώνονται λεπτομερώς στην από 13.10.2023 οικεία έκθεση ελέγχου. Ως προς τις αγορές από την εταιρία με την επωνυμία «.....» που διενεργήθηκαν και καταγράφονται στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, την 03/01/2018, 15/02/2018 και 27/02/2018, αυτές δεν ελέγχθηκαν και δεν ζητήθηκαν φορολογικά στοιχεία, λόγω της εξαιρετικά χαμηλής αξίας τους. Επ'αυτών των αγορών, ο έλεγχος εφάρμοσε, προς όφελος της προσφεύγουσας, το μικρότερο περιθώριο κέρδους για την συγκεκριμένη κατηγορία, ήτοι 48,88%.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλημμελούς εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, επικύρωσης του λογιστικού αποτελέσματος της ζημίας βάσει των βιβλίων και των δηλώσεων από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αυθαίρετης χρήσης ατεκμηρίωτων στοιχείων από το διαδίκτυο και αυθαίρετου καταλογισμού Φ.Π.Α. προβάλλονται αβασίμως και απορρίπτονται.

Ως προς τον 6ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4272/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής...»

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν. 4272/2013 ορίζεται ότι: 1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.[..]

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.»

Επειδή, η μη αναγνώριση έκπτωσης των δαπανών ύψους 2.480,90 € άρθρου 23 περ. β του ν. 4172/2013 λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζής για ποσά άνω των 500,00€ και ύψους 36,46€ λόγω διαφορών επί των αποσβέσεων κατά το φορολογικό έτος 2017 και ύψους **10,80 €** λόγω διαφορών επί των αποσβέσεων κατά το φορολογικό έτος 2018, δεν επηρέασε τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών, παρά προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα προκύπτοντα βάσει ελέγχου κέρδη χρήσης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί διπλής φορολόγησης προβάλλεται αβασίμως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό**2023** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου **01.01.2023 – 31.12.2023**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 παρ 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ	2.500,00

β) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Ποσά σε €
Ζημία που αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο	23.517,85

γ) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	167.344,10
Υπόλοιπο φόρου	48.529,79
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ	24.264,90
Σύνολο φόρων για καταβολή	72.794,69

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

δ) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	41.287,79
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ	20.643,90
Σύνολο φόρων για καταβολή	61.931,69
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	78,37

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

ε) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 – 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	56.555,29
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ	28.277,65
Σύνολο φόρων για καταβολή	84.832,94
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	170,60

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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