



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1141

**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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 κατάθεσης**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: α) της με αριθμό**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμό**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της με αριθμό**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, δ) της με αριθμό**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 και ε) της με αριθμό**2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, της Προϊσταμένης 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 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση (ψητοπωλείο) και ως δευτερεύουσες δραστηριότητες υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων ακινήτων και αγροτικές, κύριος φόρος, 6.937,49€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022, 3.468,75€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.048,67€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **11.454,91€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε **146.245,19€**, έναντι 124.335,30€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης της α) δαπανών, ύψους 671,79€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, (άρθρου 23 περ.β' του ν. 4172/2013), β) μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων ύψους 5.439,31€ μέσω τραπεζής (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν.

4172/2013), γ) λόγω συμπερίληψης επιπλέον δαπανών ύψους 565,29€ στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησής της (Ε3) (άρθρου 22 περ.γ' του ν. 4172/2013), και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

Με την υπ' αρ.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, 16.717,73€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022, 8.358,87€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.827,65€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **27.904,25€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 198.203,67€ έναντι 97.680,49€, βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης της α) δαπανών, ύψους 2.840,49€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, (άρθρου 23 περ.β' του ν. 4172/2013), β) μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων ύψους 2.015,49€ μέσω τραπεζής (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013), γ) λόγω συμπερίληψης επιπλέον δαπανών ύψους 603,86€ στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησής της (Ε3) (άρθρου 22 περ.γ' του ν. 4172/2013), και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

Με τη με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, 4.523,66€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, 2.261,83€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **6.785,49€** και δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου προς έκπτωση ύψους 734,71€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντος σε **146.245,19€**, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

Με τη με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, 21.125,24€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, 10.562,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **31.687,86€** και δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου προς έκπτωση ύψους 3.904,50€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντος σε 198.203,67€, με την εφαρμογή της

έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022. και μη απόδοσης ΦΠΑ (13%) 93,97€ φορολογητέων εκροών, ποσού 722,82€ από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με τη με αριθμό2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01.01.2018 -31.12.2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω μη διαφύλαξης και επίδειξης στον έλεγχο: α) φορολογικών στοιχείων εσόδων (Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών-ΑΠΥ ΣΕΙΡΑ Β με αρίθμηση από ... και β) ΑΠΥ από που εξέδωσε για υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων γ) Τιμολόγια Πώλησης-ΤΠ ΣΕΙΡΑ Δ από που εξέδωσε για έσοδα από την αγροτική δραστηριότητα προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «....., φορολογικού έτους 2017 και α) φορολογικών στοιχείων εσόδων (Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών-ΑΠΥ ΣΕΙΡΑ Β με αρίθμηση από ... και β) ΤΠΥ από ... που εξέδωσε προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις για υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων γ) φορολογικών στοιχείων εσόδων από την αγροτική δραστηριότητα, φορολογικού έτους 2018 κατά παράβαση των άρθρων 3, 5, 7, 8, 12 του ν.4308/2014, δη μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου νόμου υποχρεώσεις περί τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), που επισύρει την προβλεπόμενη από τις παρ. 1η' και 2ε' του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 κύρωση.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, ΦΠΑ του Ν.2859/2000, Ν.4987/2022/ΕΛΠ φορολογικών ετών 2017 και 2018, της Προϊσταμένης 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. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022. Μη νόμιμη η προσφυγή στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «αρχής των αναλογιών» καθώς δεν συντρέχουν οι τιθέμενες από το νόμο και της εγκυκλίου Ε. 2015/2020 προϋποθέσεις, ώστε να αιτιολογείται η προσφυγή σε αυτήν, κατά το φορολογικό έτος 2017.

2. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο η φερόμενη απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων της και φορολογητέων κερδών

3. Πλημμελής προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών και του φόρου αυτών κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «αρχής των αναλογιών» στη φορολογία του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2017.-31.12.2018.

4. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την εξόφληση αγορών άνω των 500,00€ με μη σύννομο τρόπο. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή α) εκτύπωση κινήσεων λογ..... ALPHA BANK 9^{ου} μήνα του 2018 που αφορά την εξόφληση του με αρ.-2018 τιμολογίου, της επιχείρησης, συνολικής αξίας 2.480,00€, με τραπεζικό μέσο πληρωμής, στις 14-09-2018, με κατάθεση ποσού 2.500,00€, σε λογαριασμό της τράπεζας «ALPHA BANK» του προμηθευτή της. β) ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ αγοράς προμηθευτών του.

Ως προς το 1^ο, 2^ο, 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 Ν.4987/2022 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 Ν.4987/2022 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, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα,

ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

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
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,**
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,**
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,**
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.**

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

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”: «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. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. ...

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.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., αφότου διαπίστωσε ότι το εισόδημα της προσφεύγουσας ύψους 1.056,65€ βάσει της με αρ.....2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός φορολογικού έτους 2017, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής της ύψους 8.195,77€, σύμφωνα με τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014 και το εισόδημα της προσφεύγουσας ύψους 28,42€ βάσει της με αρ.....2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός των φορολογικού έτους 2018, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής της ύψους 27.427,79€, σύμφωνα με τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014, 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 Ν.4987/2022), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της επιχείρησής της, σύμφωνα με τη με αριθμό πρωτ.2023 έγκριση του προϊσταμένου της.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα φορολογηθέντα εισοδήματα της ίδιας και του συζύγου της φορολογικού έτους 2017 καλύπτουν τις πραγματικές δαπάνες του έτους αυτού και εσφαλμένα η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων της από την εμπορική της δραστηριότητα εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών

(περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022), καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4987/2022.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, πέραν του εισοδήματος της προσφεύγουσας ύψους 1.056,65€ και του συζύγου της ύψους 14.964,41€ (9.061,87€ από μισθούς, 792,71€ από αγροτική δραστηριότητα, 4.200,00€ από ενοίκια. 5,75€ από πιστωτικούς τόκους. 904,08€ από εισοδήματα απαλλασσόμενα του φόρου), ήτοι συνολικού οικογενειακού εισοδήματος 16.021,06€, όπως προκύπτει από την με αρ.2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, που επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους συνολικού ύψους 13.962,51€ (δαπάνες 8.195,77€ της ιδίας και 5.766,74€ του συζύγου της)

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 γίνεται δεκτός για το φορολογικό έτος 2017, και συνακόλουθα ακυρώνεται η με αριθμό2023 προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 καθώς οι διαφορές στις φορολογητέες εκροές από την επιχειρηματική δραστηριότητα προέκυψαν αποκλειστικά από τον έμμεσο προσδιορισμό σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020) χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού και αναγνωρίζεται το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 734,71€ προς έκπτωση για την επόμενη περίοδο

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 στη φορολογία εισοδήματος προσδιορίζονται με τις γενικές διατάξεις του ν. 4172/2013, με την προσθήκη στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών: α) δαπανών, ύψους 671,79€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, (άρθρου 23 περ.β' του ν. 4172/2013), β) αποδοχών εργαζομένων συνολικού ύψους 5.439,31€ λόγω μη καταβολής μέσω τραπεζής (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013), γ) λόγω συμπερίληψης επιπλέον δαπανών ύψους 565,29€ στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησής της (Ε3) (άρθρου 22 περ.γ' του ν. 4172/2013), ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ /ΔΗΛΩΣΗΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ				
Από εμπορική δραστηριότητα	79.064,75	100.974,64	79.064,75	0,00
Από παροχή υπηρεσιών	44.705,32	44.705,32	44.705,32	0,00
Από αγροτική δραστηριότητα	565,23	565,23	565,23	0,00

ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	124.335,30	146.245,19	124.335,30	0,00
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	46.532,09	46.532,09	46.532,09	0,00
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ(ΚΕΡΔΟΣ)	77.803,21	99.713,10	77.803,21	0,00
Μείον: ΔΑΠΑΝΕΣ	76.842,41	76.842,41	76.842,41	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ)	960,80	22.870,69	960,80	0,00
Πλέον: Ζημία αγροτικής εκμετάλλευσης	89,94		89,94	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	1.050,74		1.050,74	0,00
Πλέον: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	6.676,39	6.676,39	6.676,39
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ- ΚΕΡΔΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	1.050,74	29.547,08	7.727,13	6.676,39
ΠΛΕΟΝ: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	6.180,42	6.180,42	6.180,42	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ -ΤΟΚΟΙ	5,91	5,91	5,91	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	7.237,07	35.733,41	13.913,46	6.676,39

Αντιθέτως για το φορολογικό έτος 2018 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 καθώς το οικογενειακό εισόδημα ύψους 13.290,29€ (28,42€ της ιδίας και 13.261,87€ του συζύγου) δεν κάλυπτε δαπάνες διαβίωσής τους ύψους 27.427,79€

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 Ν.4987/2022...

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 δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική

δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. -επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

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 την ατομική της επιχείρηση (εστιατόριο) η προσφεύγουσα τηρούσε απλογραφικά βιβλία, κατά το φορολογικό έτος 2018, με έδρα στα και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψαν τα κάτωθι:

Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του εστιατορίου εφαρμόσθηκε η τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις Α 1008/2020, Ε 2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με τα λογιστικά αρχεία (παραστατικά αγορών, πωλήσεων) και τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης της προσφεύγουσας (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), και υπολογίστηκαν αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδήγησαν στον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει τις τιμές πώλησης και το βάρος της πρώτης ύλης για την παρασκευή της προσφερόμενης μερίδας και τον τρόπο σερβιρίσματος (μερίδα/τεμάχια/κιλό) που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα.

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη:

-Τη μη διενέργεια απογραφής στο τέλος του έτους, άρα τη μη καταγραφή αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης, που άγει στο συμπέρασμα ότι όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των εμπορευμάτων αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.

-Τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία που προσκόμισε η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επιπλέον, συνυπολογίστηκε ποσοστό φύρας 5% σε ποτά και μέσο σταθμισμένο ποσοστό φύρας ανά είδος προϊόντος (κρεατικά και θαλασσινά), ως κάτωθι:

ΕΙΔΟΣ-ΚΡΕΑΤΙΚΑ	ΦΥΡΑ	ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΑΤΣΙΚΑΚΙ	30%	15,11%
ΚΟΤΑ ΓΕΜΙΣΤΗ	10%	
ΚΟΤΣΙ, ΣΝΙΤΣΕΛ, ΠΑΝΣΕΤΑ	15%	
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ, ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	15%	
ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΧΟΙΡΙΝΗ, ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΜΟΣΧΑΡΙΣΙΑ	15%	
ΜΠΙΦΤΕΚΙ, ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΓΕΜΙΣΤΟ	15%	

ΕΙΔΟΣ-ΘΑΛΑΣΣΙΝΑ	ΦΥΡΑ	ΜΕΣΟ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΓΑΥΡΟΣ, ΣΑΡΔΕΛΑ	8%	15,53%
ΚΑΛΑΜΑΡΙ	20%	
ΓΑΡΙΔΕΣ ΣΑΧΑΝΑΚΙ, ΓΑΡΙΔΕΣ ΤΗΓΑΝΙΤΕΣ	5%	
ΧΤΑΠΟΔΙ ΨΗΤΟ	25%	
ΤΣΙΠΟΥΡΑ-ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ, ΛΑΥΡΑΚΙ-ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ	15%	
ΦΑΓΚΡΙ-ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ, ΨΑΡΙΑ Α' ΕΛΕΥΘΕΡΑ	15%	

- ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΤΩΝ (3,51 -5% φύρα)= 3,33
- ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΚΡΕΑΤΙΚΩΝ (2,96 -15,11% φύρα) 2,51
- ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΨΑΡΙΚΩΝ (2,48 -15,53% φύρα)=2,09

προσδιόρισε το ποσοστό των ποτών σε **24,16%** επί του συνόλου των αγορών ενώ το ποσοστό των ειδών που αφορά τα φαγητά (κρεατικά, ψαρικά και όλα τα συνοδευτικά) σε **75,84%** επί του συνόλου των αγορών. Το ποσοστό της συμμετοχής των κρεατικών και των ψαρικών ανέρχεται σε ποσοστό από 37,92% αντίστοιχα.

Με βάση τα ανωτέρω, η ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ / ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος **2018** προκύπτει ως ακολούθως:

ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ = 24,16%*3,33€ (ΠΟΤΑ) + 37,92%*2,51€ (ΚΡΕΑΤΙΚΑ) + 37,92%*2,09€ (ΨΑΡΙΚΑ)

ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ = 0,81€ (ΠΟΤΑ) + 0,95€ (ΚΡΕΑΤΙΚΑ) + 0,79€ (ΨΑΡΙΚΑ)

ΤΕΛΙΚΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ =2,55€ (0,81+0,95+0,79=2,32)

Ακολούθως η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς επί του κόστους πωληθέντων, για το φορολογικό έτος 2018, ως ακολούθως:

61.591,00€ x 2,55€ = 157.057,05€, μείον δηλωθέντα έσοδα 56.219,27€ ήτοι, συνολικά αποκρυβέντα έσοδα ποσού 100.837,78€

Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	157.057,05
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	40.423,80
Έσοδα από αγροτική-βιολογική δραστηριότητα	722,82
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	198.203,67
Μείον: Κόστος πωληθέντων	61.591,00
Μείον: Έξοδα-Δαπάνες Χρήσης	90.153,33
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	815,46
Πλέον Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	5.459,68
φορολογητέα κέρδη	52.734.48
Μείον εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα	28,42
τελικά φορολογητέα κέρδη	52.706.06

Επειδή, σύμφωνα Ε 2047/5.7.2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ δόθηκαν διευκρινήσεις για τις υποθέσεις ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, εν προκειμένω, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 και την Ε.2016/2020, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις σελίδες 10-11 της σχετικής έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., αφού, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά 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 (σχετ. Ε 2047/5.7.2023) ήτοι, **100.837,78€χ ΦΠΑ 24% = 24.201,06€**.

Επιπλέον, από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι, δεν αποδόθηκε, κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2018.-31.12.2018, φόρος εκροών (13%), ποσού 93,97€, φορολογητέων εκροών, ποσού 722,82€, από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ωστόσο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να διορθωθεί το ποσοστό φύρας σε **30%** για τα είδη «κρέατος» και «ιχθύων», αφού ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη και άλλες παραμέτρους όπως την απώλεια υγρών, το καθαρίσμα, τον πάγο για τα κατεψυγμένα (πριν το ψήσιμο) και κατά το ψήσιμο, στοιχεία άλλων ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου αλλά και κατά τα **διδάγματα της κοινής πείρας και ανεξάρτητα από τις συνθήκες λειτουργίας της κάθε επιχείρησης**, Άλλωστε και

με πληθώρα αποφάσεων της Α.Α.Δ.Ε (αποφάσεις 350/2023 Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, 993/2023 Δ.Ε.Δ. Αθηνών) έγινε αποδεκτό το ποσοστό φύρας 30% στα τρόφιμα (προϊόντα κρέατος και ιχθύων) 5% στα ποτά και 40% έως 60% σε προϊόντα ιχθύων (καλαμάρι, σαρδέλα, μαρίδα κ.λ.π.)

Επιπλέον, ο έλεγχος υπολόγισε κόστος συνοδευτικών υλικών για κάθε είδος σε 0,30€ αρχικά και κατόπιν των αντιρρήσεων της επαναπροσδιόρισε σε 0,60€, ανά μερίδα, εκτός της «κότας γεμιστής» που υπολόγισε αξία και με την παρούσα έκθεση γενικά, αόριστα και αυθαίρετα 1,00€, δίχως να την προσδιορίζει επακριβώς, με την αξία του κάθε υλικού. Άλλωστε, και η ίδια η φορολογική αρχή θα μπορούσε να προβεί σε μετρήσεις του βάρους των μερίδων, της ποιότητας, του μεγέθους, της ποσότητας, της πρότυπης συνταγής του κάθε φαγητού και το πραγματικό ποσοστό φύρας κάθε είδους σεβριρισμένου προϊόντος, κατά τον επιτόπιο έλεγχο της, ήτοι των ποιοτικών και ποσοτικών στοιχείων στην παραγωγή αυτών των συγκεκριμένων φαγητών (σχετ. απόφαση Δ.Ε.Δ. Θ. 2627/25-10-2021) και προς τούτο η προσφεύγουσα για την πληρέστερη τεκμηρίωση όλων των παραδοχών της υπολογίζει βάσει πραγματικών δεδομένων την μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς για τα είδη (κρεατικά, θαλασσινά) ως κάτωθι:

ΚΡΕΑΤΙΚΑ

1) ΚΑΤΣΙΚΑΚΙ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Κατσικάκι	Κιλό	1 κιλό	8,06	8,06
Λάδι	Κιλό	80 γραμμάρια	3,70€	0,30€
Κρεμμύδι	Τεμάχιο	120 γραμμάρια	0,68	0,08€
Σάλτσα ντομάτα	Κιλό	100 γραμμάρια	1,31	0,13€
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,03
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος υλικών συνταγής		9,20€

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε 2,45€ (τιμή πώλησης μερίδας 1 κιλού μετά το ψήσιμο 22,58€ προς τιμή κόστους μερίδας 9,20€). Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας στο συγκεκριμένο είδος αγαθού, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, μετά το ψήσιμο σε 1,72€.

2) ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΓΕΜΙΣΤΟ

Η πρότυπη συνταγή του κυρίως φαγητού περιλαμβάνει τα υλικά, κιμά 150 γραμμάρια, ρύζι 50 γραμμάρια, σάλτσα ντομάτα 100 γραμμάρια, ένα κρεμμύδι 120 γραμμάρια, αλάτι, πιπέρι, και ρίγανη, ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Κοτόπουλο	Κιλό	1.400 γραμμάρια	2,26	3,16
Λάδι	Κιλό	80 γραμμάρια	3,70€	0,30€
Κρεμμύδι	Τεμάχιο	120 γραμμάρια	0,68	0,08€
Κιμάς	Κιλό	150 γραμμάρια	6,90	1,04€
Σάλτσα ντομάτα	Κιλό	100 γραμμάρια	1,31	0,13€
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,03
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος υλικών συνταγής		5,34€

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε 3,78€ (τιμή πώλησης μερίδας 1.400 γραμμάρια 20,16€ προς τιμή κόστους μερίδας 5,34€).

Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε 2,65€

3) ΚΟΤΣΙ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής: Μαγειρεύονται 6 τεμάχια των 300 γραμμαρίων, ήτοι 1.800 γραμμάρια, ως εξής:

ΥΛΙΚΑ	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής	Κόστος πριν το ψήσιμο
Κότσι	Τεμάχιο	6 τεμάχια	0,90	5,40	
Πατάτες	Κιλό	3 πατάτες -700 γραμ.	0,88	0,62	
Λάδι	Κιλό	220 γραμμάρια	3,70	0,82	
Λεμόνι	Κιλό	3 λεμόνια (450 γραμ.)	2,30	1,04€	
Πορτοκάλι	Κιλό	4 τεμάχια- 1 κιλό	0,80	0,80	
Καρότο	Κιλό	6 τεμαχ. (420 γραμμάρια)	1,45	0,61	
Σκόρδο	Κιλό	60 γραμμάρια	3,40	0,20	
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,06	
		Συνολικό κόστος		9,55€	1,59
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ/ ΜΕΡΙΔΑ					0,60
			ΣΥΝΟΛΟ/	ΜΕΡΙΔΑΣ	2,19€

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε 3,32€ (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων 7,26€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,19€).

Το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο σε 2,32€**

4)ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού είναι, ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Σουβλάκι	Κιλό	300 γραμμάρια	6,14	1,84
Λάδι	Κιλό	35 γραμμάρια	3,70€	0,13
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,03
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος υλικών συνταγής		2,60€

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς **πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε 2,33€** (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 6,05€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,60€).

Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε 1,63€**

5)ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΧΟΙΡΙΝΗ

Ωστόσο, το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού είναι, ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Μπριζόλα χοιρινή	Κιλό	350 γραμμάρια	4,46	1,56
Λάδι	Κιλό	35 γραμμάρια	3,70€	0,13
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,03
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος υλικών συνταγής		2,32

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς **βάσει πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε 2,60€** (τιμή πώλησης μερίδας 350 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 6,05€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,32€).

Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε 1,82€**

6)ΣΝΙΤΣΕΛ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Σνίτσελ χοιρινό	Κιλό	300 γραμμάρια	5,90	1,77
Λάδι	Κιλό	35 γραμμάρια	3,70	0,13
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,03
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60

		Συνολικό κόστος υλικών συνταγής		2,53
--	--	--	--	-------------

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε **2,39€** (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 6,05€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,53€). Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, μετά το ψήσιμο σε **1,67€**

7)ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΜΟΣΧΑΡΙΣΙΑ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Μπριζόλα μοσχαρίσια	Κιλό	550 γραμμάρια	8,02	4,41
Λάδι	Κιλό	30 γραμμάρια	3,70	0,11
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,03
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
Συνολικό κόστος υλικών συνταγής				5,15

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς βάσει πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε **1,88€** (τιμή πώλησης μερίδας 550 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 9,68€ προς τιμή κόστους μερίδας 5,15€). Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε **1,32€**.

8) ΜΠΙΦΤΕΚΙ

Το είδος αυτό το παρασκευάζει και αποτελεί το 85%-90% των πωλήσεών της, ενώ έχει στην κατάψυξη απόθεμα 10%-15%, για περιπτώσεις που η ζήτηση είναι μεγάλη και δεν μπορεί να διαθέσει τα μαγειρεμένα. Το πρότυπο κόστος συνταγής του είδους έχει, ως ακολούθως:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Κιμάς μοσχάρι	Κιλό	Ένα (1) κιλό	6,90	6,90
Αυγά	Τεμάχιο	Δύο (2)- 100γραμμάρια	0,18	0,36
Λάδι	Κιλό	150 γραμμάρια	3,70€	0,55€
Φρυγανιά	Κιλό	150γραμμάρια	1,70	0,26€
Κρεμμύδι	Κιλό	98 γραμμάρια	0,68	0,07€
Ξύδι, αλάτι, σκόρδο, πιπέρι, ρίγανη, μαϊντανός		0,02 γραμμάρια		0,03
	ΣΥΝΟΛΟ	1.500 γραμμάρια		8,17€

Το κόστος του πωληθέντος προϊόντος ανέρχεται σε 2,33€, ως ακολούθως:

ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΥΝΤΑΓΗΣ ΓΡΑΜ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ (ΦΥΡΑ) (α)	ΔΙΑΘΕΣΙΜΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΚΡΕΑΤΟΣ-ΣΥΣΤΑΤΙΚΩΝ/ΓΡΑΜ (β)	ΔΙΑΤΕΘΕΙΣΕΣ ΜΕΡΙΔΕΣ 300 ΓΡΑΜ. (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ (δ)	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΤΕΘΕΙΣΑΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ 300 ΓΡΑΜ. (ε)=(δ)/(γ)
1.500	30%	1.050	3,5	8,17	2,33

Για το συγκεκριμένο φαγητό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του έχει, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΜΠΙΦΤΕΚΙ»	ΚΟΣΤΟΣ €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 300 ΓΡΑΜ.	2,33
ΚΟΣΤΟΣ ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ	0,60
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	2,93

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς **ανέρχεται σε 1,93€** (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 5,65€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,93€).

9) ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΓΕΜΙΣΤΟ

Το είδος αυτό το παρασκευάζει και αποτελεί το 85%-90% των πωλήσεών της, ενώ έχει στην κατάψυξη απόθεμα 10%-15%, για περιπτώσεις που η ζήτηση είναι μεγάλη και δεν μπορεί να διαθέσει τα μαγειρεμένα, όπως και το απλό μπιφτέκι. Το πρότυπο κόστος συνταγής του είδους έχει, ως ακολούθως:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Κιμάς μοσχάρι	Κιλό	Ένα (1) κιλό	6,90	6,90
Αυγά	Τεμάχιο	Δύο (2)- 100γραμμάρια	0,18	0,36
Λάδι	Κιλό	150 γραμμάρια	3,70	0,55
Φρυγανιά	Κιλό	136γραμμάρια	2,20	0,23€
Κρεμμύδι	Κιλό	90 γραμμάρια	0,68	0,06€
Τυρί GUDAS	Κιλό	22 γραμμάρια (1 φέτα)	4,53	0,10
Εύδι, αλάτι, σκόρδο, πιπέρι, ρίγανη, μαϊντανός		2 γραμμάρια		0,03
	ΣΥΝΟΛΟ	1.500 γραμμάρια		8,23€

Το κόστος του πωληθέντος προϊόντος ανέρχεται σε 2,35€, ως ακολούθως:

ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΥΝΤΑΓΗΣ ΓΡΑΜ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ (ΦΥΡΑ) (α)	ΔΙΑΘΕΣΙΜΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΚΡΕΑΤΟΣ-ΣΥΣΤΑΤΙΚΩΝ/ΓΡΑΜ (β)	ΔΙΑΤΕΘΕΙΣΕΣ ΜΕΡΙΔΕΣ 300 ΓΡΑΜ. (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ (δ)	ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΤΕΘΕΙΣΑΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ 300 ΓΡΑΜ. (ε)=(δ)/(γ)
1.500	30%	1.050	3,5	8,23€	2,35€

Για το συγκεκριμένο φαγητό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του έχει, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΓΕΜΙΣΤΟ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 300 ΓΡΑΜ.	2,35
ΚΟΣΤΟΣ ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ	0,60
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	2,95

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς **ανέρχεται σε 2,05** (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 6,05€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,95€).

10) ΠΑΝΣΕΤΑ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής σε €
-------	-----------------	-------------------	----------------	-----------------------------

Πανσέτα	Κιλό	350 γραμμάρια	4,65	1,63
Λάδι	Κιλό	30 γραμμάρια	3,70	0,11
Αλάτι, πιπέρι, ρίγανη				0,03
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος υλικών συνταγής		2,37

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε **2,55€** (τιμή πώλησης μερίδας 350 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 6,05€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,37€).

Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε 1,79€**

Κατόπιν των ανωτέρω, η μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς των φαγητών «κρεατικά», κατά το φορολογικό έτος 2018, είναι ως εξής:

A/A	ΦΑΓΗΤΟ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΕΤΟΙΜΟΥ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΕΤΟΙΜΟΥ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ (ΦΥΡΑ 30%)
1	ΚΑΤΣΙΚΑΚΙ	1,72	1,89
2	ΚΟΤΑ ΓΕΜΙΣΤΗ	2,65	
3	ΚΟΤΣΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	2,32	
4	ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	1,63	
5	ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΧΟΙΡΙΝΗ	1,82	
6	ΣΝΙΤΣΕΛ	1,67	
7	ΜΠΡΙΖΟΛΑ ΜΟΣΧΑΡΙΣΙΑ	1,32	
8	ΜΠΙΦΤΕΚΙ	1,92	
9	ΜΠΙΦΤΕΚΙ ΓΕΜΙΣΤΟ	2,05	
10	ΠΑΝΣΕΤΑ	1,79	

ΘΑΛΑΣΣΙΝΑ

1) ΓΑΥΡΟΣ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Γαύρος	Κιλό	300γραμμάρια	6,2€	1,86€
Ηλιέλαιο	Λίτρο	150 ml	0,94€	0,14€
Αλεύρι	Κιλό	20γραμμάρια	0,87€	0,02€
Αλάτι, ρίγανη				0,01€
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60€
		Συνολικό κόστος		2,63€

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΓΑΥΡΟΣ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 300 ΓΡΑΜ.	2,03
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,60
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	2,63

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο **ανέρχεται σε 1,99€** (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 5,24€ προς τιμή κόστους μερίδας

2,63€).Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε 1,40€**

2)ΣΑΡΔΕΛΑ:

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής σε €
Σαρδέλα	Κιλό	300γραμμάρια	6,4	1,92
Ηλιέλαιο	Λίτρο	150 ml	0,94	0,14
Αλεύρι	Κιλό	20γραμμάρια	0,87	0,02
Αλάτι, ρίγανη				0,01
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος		2,69

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΣΑΡΔΕΛΑ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 300 ΓΡΑΜ.	2,09
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,60
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	2,69

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε **1,95€** (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 5,24€ προς τιμή κόστους μερίδας 2,69€).Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο σε 1,37€.**

3) ΚΑΛΑΜΑΡΙ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής σε €
Καλαμάρι	Κιλό	350γραμμάρια	7,17	2,51
Ηλιέλαιο	Λίτρο	165 ml	0,94	0,16
Αλεύρι	Κιλό	50γραμμάρια	0,87	0,04
Αλάτι, ρίγανη				0,01
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος		3,32

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΚΑΛΑΜΑΡΙ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 350 ΓΡΑΜ.	2,76
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,60
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	3,32

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε **2,19€** (τιμή πώλησης μερίδας 350 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 7,26€ προς τιμή κόστους μερίδας 3,32€).Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας στο συγκεκριμένο είδος αγαθού, λαμβάνοντας υπόψη ότι αγοράζεται κατεψυγμένο οπότε περιέχει πάγο 15%-20%, ανέρχεται σε 30% τουλάχιστον, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε 1,53€**

4) ΓΑΡΙΔΕΣ ΣΑΧΑΝΑΚΙ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής σε €
Γαρίδες σαχανάκι	Κιλό	300γραμμάρια	8,14	2,44
Ελαιόλαδο	Κιλό	30 γραμμάρια	3,70	0,11
Σάλτσα ντομάτα	Κιλό	50γραμμάρια	1,31	0,07
Τυρί φέτα	Κιλό	30γραμμάρια	6,00	0,18
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος		3,40

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΓΑΡΙΔΕΣ ΣΑΧΑΝΑΚΙ»	ΚΟΣΤΟΣ
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 350 ΓΡΑΜ.	2,80
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,60
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	3,40

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε **2,61€** (τιμή πώλησης μερίδας 300 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 8,87€ προς τιμή κόστους μερίδας 3,40€). Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας στο συγκεκριμένο είδος αγαθού, λαμβάνοντας υπόψη ότι αγοράζεται κατεψυγμένο οπότε περιέχει πάγο 15%-20%, ανέρχεται σε 30% τουλάχιστον, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε **1,83€**

5) ΧΤΑΠΟΔΙ ΝΩΠΟ-ΨΗΤΟ

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής
Χταπόδι	Κιλό	400γραμμάρια	7,5	3,00
Ελαιόλαδο	Κιλό	20γραμμάρια	3,70	0,07
Ξύδι	390 ml	20 ml	0,20	0,01
Αλάτι, ρίγανη				0,01
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,00
		Συνολικό κόστος		3,09

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΧΤΑΠΟΔΙ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 300 ΓΡΑΜ.	3,09
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	3,09

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο ανέρχεται σε **2,87€** (τιμή πώλησης μερίδας 400 γραμμαρίων μετά το ψήσιμο 8,87€ προς τιμή κόστους μερίδας 3,09€). Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε **2,00€**

6) ΤΣΙΠΟΥΡΑ (ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ)

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού, είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής σε €
Τσιπούρα	Κιλό	1 κιλό	8,01	8,01
Ελαιόλαδο	Κιλό	20γραμμάρια	3,70	0,07
Αλάτι, ρίγανη				0,01
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος		8,69

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΤΣΙΠΟΥΡΑ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 1 ΚΙΛΟΥ	8.01
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,68
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	8,69

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο **ανέρχεται σε 2,60€** (τιμή πώλησης μερίδας 1κιλού μετά το ψήσιμο 22,58€ προς τιμή κόστους μερίδας 8,69€). Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο σε 1,82€**.

7) ΛΑΒΡΑΚΙ (ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ)

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος υλικών συνταγής σε €
ΛΑΒΡΑΚΙ	Κιλό	1 κιλό	9,02	9,02
Ελαιόλαδο	Κιλό	20γραμμάρια	3,70	0,07
Αλάτι, ρίγανη				0,01
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος		9,70

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΛΑΒΡΑΚΙ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 1 ΚΙΛΟΥ	9.02
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,68
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	9,70

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο **ανέρχεται σε 2,49€** (τιμή πώλησης μερίδας 1κιλού μετά το ψήσιμο 24,19€ προς τιμή κόστους μερίδας 9,70€).

Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο ανέρχεται σε 1,74€**

8) ΦΑΓΚΡΙ (ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ)

Το συνολικό κόστος υλικών και γαρνιτούρας ανά μερίδα φαγητού είναι ως εξής:

Υλικά	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα συνταγής	Κόστος μονάδας	Κόστος συνταγής σε €
ΦΑΓΚΡΙ	Κιλό	1 κιλό	15,16	15,16
Ελαιόλαδο	Κιλό	20γραμμάρια	3,70	0,07
Αλάτι, ρίγανη				0,01
ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑ				0,60
		Συνολικό κόστος		15,84

Για το συγκεκριμένο φαγητό-θαλασσινό, σύμφωνα με τη σύνθεση των υλικών του, το κόστος της πρότυπης συνταγής του είναι, ως ακολούθως:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΝΤΑΓΗ «ΦΑΓΚΡΙ»	ΚΟΣΤΟΣ σε €
ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ 1 ΚΙΛΟΥ	15,24
ΚΟΣΤΟΣ ΥΛΙΚΩΝ -ΓΑΡΝΙΤΟΥΡΑΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	0,60
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΝΤΑΓΗΣ	15,84

Συνεπώς, η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς πριν το ψήσιμο **ανέρχεται σε 2,29€** (τιμή πώλησης μερίδας 1 κιλού μετά το ψήσιμο 36,29€ προς τιμή κόστους μερίδας 15,84€). Περαιτέρω, το ποσοστό φύρας, ανέρχεται σε 30%, διαμορφώνοντας την τελική αναλογία της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, **μετά το ψήσιμο σε 1,60€**.

Κατόπιν των ανωτέρω, η μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς των «προϊόντων ιχθύων», κατά το φορολογικό έτος 2018, είναι ως εξής:

A/A	ΦΑΓΗΤΟ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΕΤΟΙΜΟΥ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΕΤΟΙΜΟΥ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ (ΦΥΡΑ 30%)
1	ΓΑΥΡΟΣ	1,40	1,66
2	ΣΑΡΔΕΛΑ	1,37	
3	ΚΑΛΑΜΑΡΙ	1,53	
4	ΓΑΡΙΔΕΣ ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΕΣ ΣΑΧΑΝΑΚΙ	1,83	
5	ΧΤΑΠΟΔΙ ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΟ	2,00	
6	ΤΣΙΠΟΥΡΑ-ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ	1,82	
7	ΛΑΥΡΑΚΙ-ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ	1,74	
8	ΦΑΓΚΡΙ-ΙΧΘΥΟΤΡΟΦΕΙΟΥ	1,60	

Η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς των αγαθών της επιχείρησης της, κατά το φορολογικό έτος 2018, έχει ως κάτωθι:

ΑΓΑΘΑ	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (α)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ (β)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (γ)= (α) x (β)
ΠΟΤΑ	3,33	24,16%	0,80
ΚΡΕΑΤΙΚΑ	1,89	37,92%	0,72
ΨΑΡΙΚΑ	1,66	37,92%	0,63
	ΣΥΝΟΛΟ	100%	2,15

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών προβλέπει προσδιορισμό εσόδων με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστοι βάσει γενικά αποδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίζονται,

με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του ελεγχόμενου.

Επειδή, εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργία της επιχείρησης, της (εστιατόριο) τους συντελεστές φύρας άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, την κοινή πείρα (π.χ. απώλεια βάρους του κρέατος κατά την απόψυξη, το καθάρισμα, μετά το ψήσιμο/μαγείρεμα, κατά την μεριδοποίηση, κ.α), τις σχετικές αποφάσεις της Δ.Ε.Δ., ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς το ποσοστό φύρας 30% για τα είδη (κρεατικών ,θαλασσινών) κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Επειδή, από την από2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.. προκύπτει ότι η φορολογική αρχή για το φορολογικό έτος 2018 τη συνολική σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς υπολόγισε σε **2,55€**, ενώ αντίστοιχα για το φορολογικό έτος **2017**, σε **2,17€**, για το σύνολο των συγκεκριμένων ειδών (κρεατικών θαλασσινών), **χωρίς να αιτιολογείται τέτοια απόκλιση αφού δεν υπολογίσθηκε διαφορετικό δείγμα απ' όπου να προκύπτει έτερος συντελεστής αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στο έτος 2018.**

Επειδή περαιτέρω η φορολογική αρχή δεν είχε λάβει υπόψη κατά τον έλεγχό της, τις ειδικότερες παραμέτρους παρασκευής των νωπών υλικών σε έτοιμα πιάτα (πριν και μετά το ψήσιμο) όπως, απώλειες παραγωγής, ποσοστό φύρας 30% σε φαγητά κ.λπ., ο ισχυρισμός της ως προς τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς επί του κόστους πωληθέντων σε 2,15€, για τα ως άνω προσφερόμενα πιάτα (κρεατικών, θαλασσινών) και ποτά για το φορολογικό έτος 2018, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, όπως εξάλλου είχε προσδιορισθεί από τη φορολογική αρχή για το προηγούμενο έτος 2017

Συνεπώς τα έσοδα από τη δραστηριότητα του εστιατορίου με την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ Χ ΤΕΛΙΚΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ

61.591,00€ x 2,15 = 132.420,65€.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ				
Από εμπορική δραστηριότητα	56.219,97	157.057,05	132.420,65	76.200,68
Από παροχή υπηρεσιών	40.423,80	40.423,80	40.423,80	0,00
Από αγροτική δραστηριότητα	722,82	722,82	722,82	0,00
Από λοιπά έσοδα	314,60			(314,60)

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ	97.680,49	198.203,67	173.567,27	75.886,78
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	61.591,00	61.591,00	61.591,00	0,00
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ(ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ)	36.089,49	136.612,67	111.976,27	75.886,78
Μείον: ΔΑΠΑΝΕΣ	90.153,33	90.153,33	90.153,33	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ)	ΖΗΜΙΑ (54.063,84)	46.459,34	21.822,94	75.886,78
Πλέον: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	815,46	815,46	815,46	0,00
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		5.459,68	5.459,68	5.459,68
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ- ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΖΗΜΙΑ (53.248,38)	52.734,48	28.098,08	81.346,46
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	6.679,58	6.679,58	6.679,58	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΦΟΡΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ)	28,42			
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	6.708,00	59.414,06	34.777,66	81.346,46

Συνακόλουθα το ποσό της διαφοράς των εσόδων, που προσδιορίσθηκαν στη φορολογία εισοδήματος με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού και αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α (σχετ. Ε 2047/5.7.2023) ήτοι, διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 76.200,68€€χ ΦΠΑ (24%) = 18.288,16€.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ότι, δεν αποδόθηκε, κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 -31.12.2018, ΦΠΑ (13%), 93,97€, φορολογητέων εκροών, ύψους 722,82€, από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό.

Κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα απόφαση οι φορολογητέες εκροές διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ/ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	101.227,42	202.788,02	178.150,92	76.923,50
Φόρος εκροών	19.847,98	44.143,01	38.230,11	18.382,13

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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

Επειδή, στο άρθρο 23 του ανωτέρων νόμου 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, ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» διευκρινίζεται ότι:

« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας...

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, στις παρ. 2, 4, 5 & 8 της ΠΟΛ.1216/1.10.2014 σημειώνεται ότι:

«2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.....»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1055/2016, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο

λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος».

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1061/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....»

Επειδή, από τον γενόμενο έλεγχο της φορολογικής αρχής, στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 δεν αναγνωρίστηκαν, αγορές/δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας (λογιστικές διαφορές), ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

α) δαπάνες, ύψους 671,79€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, (άρθρου 23 περ.β' του ν. 4172/2013), β) αποδοχές εργαζομένων ύψους 5.439,31€ λόγω μη καταβολής μέσω τράπεζας (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013), γ) λόγω συμπερίληψης επιπλέον δαπανών ύψους 565,29€ στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησής της (Ε3) (άρθρου 22 περ.γ' του ν. 4172/2013) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη

Φορολογικό έτος 2018

α) δαπάνες, ύψους 2.840,49€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, (άρθρου 23 περ.β' του ν. 4172/2013), β) αποδοχές εργαζομένων ύψους 2.015,49€ λόγω μη καταβολής μέσω τράπεζας (άρθρου 23 περ.ιδ' του ν. 4172/2013), γ) λόγω συμπερίληψης επιπλέον δαπανών ύψους 603,86€ στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησής της (Ε3) (άρθρου 22 περ.γ' του ν. 4172/2013) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το σύνολο των ως άνω δαπανών της έχουν εξοφληθεί με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών της ή μέσω ταχυπληρωμής, έχουν καταβληθεί δηλαδή με τραπεζικό μέσο πληρωμής σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, παράνομα δεν έγιναν δεκτές οι δαπάνες αυτές από τον έλεγχο, συνυποβάλλοντας με την ενδικοφανή προσφυγή εκτύπωση κινήσεων λογ.....ALPHA BANK 9^{ου} μήνα του 2018 με κατάθεση ποσού 2500,00€ στις 14-9-2018 που αφορούσε την εξόφληση του με αρ.-2018 Τιμολόγιο παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 2.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. (24%) 480,00€, σε λογαριασμό της τράπεζας «ALPHA BANK» του προμηθευτή της.

Ωστόσο, από μόνη της η εκτύπωση κινήσεων λογ.....ALPHA BANK με ποσό κατάθεσης 2.500,00€ στις 14-9-2018 και με την αιτιολογία έναντι λογαριασμού δεν δύναται να αξιολογηθεί και να συσχετισθεί με ενδεχόμενες πληρωμές προς τον συγκεκριμένο προμηθευτή της χωρίς αποδεικτικό κατάθεσης μέσω τράπεζας και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται λόγω ελλιπούς τεκμηρίωσης.

Επειδή, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται σχετικά δικαιολογητικά, για τις δαπάνες ποσού 6.676,39€ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 5.459,68€ για το φορολογικό έτος 2018 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4987/2022.

Επειδή, για τη με αριθμό2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01.01.2018 -31.12.2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από τη προσφεύγουσα.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 09.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την τροποποίηση α) της με αριθμό2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμό2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της με αριθμό2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, την ακύρωση της υπ' αρ.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και την επικύρωση της υπ' αρ.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	6.937,49	1.510,91
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022	3.468,75	755,46
Εισφορά αλληλεγγύης	1.048,67	42,10
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	11.454,91	2.308,47

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

β) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	16.717,73	6.748,44
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022	8.358,87	3.374,22

Εισφορά αλληλεγγύης	2.827,65	1.027,91
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	27.904,25	11.150,57

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

γ) Η με αριθμό**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	21.909,89	0,00
Υπόλοιπο φόρου	4.523,66	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν.4987/2022	2.261,83	0,00
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	6.785,49	0,00
αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	0,00	734,71

δ) Η με αριθμό**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	101.560,60	76.923,50
Υπόλοιπο φόρου	21.125,24	14.477,63
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν.4987/2022	10.562,62	7.238,82
Σύνολο φόρου για καταβολή	31.687,86	21.716,45

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

ε) Η με αριθμό**2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018, του Προϊσταμένου.

	Ποσά σε €
παρ. 1η' και 2ε' του άρθρου 54 του Ν.4987/2022	2.500,00

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.