



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1342

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 19.319,09 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022, ποσού 9.659,55 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.176,14 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **32.154,78 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 3.979,40 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022, ποσού 1.989,70 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **5.969,10 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 24.384,92 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022, ποσού 12.192,46 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.169,96 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **40.747,34 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 10.311,97 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022, ποσού 5.155,98 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **15.467,95 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο προσφεύγων έχει ως αντικείμενο εργασιών την και κατά την κρίσιμη περίοδο τήρησε απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με την με αριθμό πρωτ. Γνωστοποίηση την ανωτέρω εντολή ελέγχου και τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Την ίδια μέρα κοινοποίησε και τη με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων άρθρων 13, 14, 23 & 24 του ν.4987/2022.

Από την επεξεργασία των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Λανθασμένη καταχώριση στα έξοδα της χρήσης 2017 (στις) δαπάνης διοδίων ύψους 26.023,00 € αντί του ορθού ποσού 260,23 €, με συνέπεια τη μείωση του αποτελέσματος κατά 25.762,77 €. Η καταχώριση του ΦΠΑ έγινε ορθά.

2. Σύμφωνα με όσα ορίζονται με το άρθρο 5 της Α.1293/2019 διερευνήθηκε τυχόν απόκλιση του επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους (Σ.Μ.Κ.) από έτος σε έτος, βάσει των Ε3 που έχουν υποβληθεί από την επιχείρηση για τα έτη 2015, 2017, 2018 και 2019 και των προσδιορισθέντων αποτελεσμάτων από προηγούμενο έλεγχο για το έτος 2016, όπως παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Ακαθάριστα έσοδα	131.182,91	233.768,60	105.892,54	101.074,85	67.582,32
Κόστος πωληθέντων	87.705,80	146.524,20	109.832,90	80.813,10	35.767,82
Μικτό κέρδος	43.477,11	87.244,40	-3.940,36	20.261,75	31.814,50
Σ.Μ.Κ. επί κόστους	49,57%	59,54%	-3,59%	25,07%	88,95%
Σ.Μ.Κ. επί πωλήσεων	33,14%	37,32%	-3,72%	20,05%	47,08%

3. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2017 και 2018 προκύπτει ότι το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, ως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Ανάλυση	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων βάσει δήλωσης	17.238,87	12.295,67
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	8.000,00	6.833,00
Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	810,00	810,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	-54.201,85	15.348,16
Ανάλωση κεφαλαίου που δηλώθηκε	22.000,00	6.200,00

Κατόπιν των ανωτέρω και εφόσον συνέτρεχε η παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δηλαδή το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης για τα υπό έλεγχο έτη, η ελέγκτρια εισηγήθηκε με το από υπηρεσιακό έγγραφό της προς τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας, τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4987/2022 και συγκεκριμένα την περ. α της παρ.1 - της αρχής των αναλογιών. Η χρήση της μεθόδου αυτής εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. την

ίδια μέρα με το έγγραφο με θέμα “Έγκριση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου” (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014 όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1094/7-4-2014 και Α. 1008/2020).

Η δραστηριότητα του φορολογούμενου στις χρήσεις 2017 και 2018 ήταν η παραγωγή και αγορά αβγών από τρίτους και η πώληση αυτών χονδρικής και λιανικής.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των αβγών που αγόρασε ο προσφεύγων από τρίτους και αυτών που προέρχονται από την ιδιοπαραγωγή.

Στη συνέχεια με βάση τη μέση τιμή πώλησης των αβγών (από τα φορολογικά στοιχεία πώλησης της επιχείρησης) και λαμβάνοντας υπόψη φύρα 5% υπολογίσθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου. Συγκεκριμένα:

1. Από τα τιμολόγια αγοράς και τις απογραφές έναρξης και λήξης έτους προσδιορίστηκε η πωληθείσα ποσότητα αβγών (από αγορές από τρίτους), ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΒΓΩΝ (ΣΕ ΤΜΧ) ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017				
ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΣΕ ΤΜΧ	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΤΜΧ	ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΣΕ ΤΜΧ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΣΕ ΤΜΧ
ΑΒΓΑ ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	13.470	942.836	-	956.306

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΒΓΩΝ (ΣΕ ΤΜΧ) ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018				
ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΣΕ ΤΜΧ	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΤΜΧ	ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΣΕ ΤΜΧ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΣΕ ΤΜΧ
ΑΒΓΑ ΑΓΟΡΑΣΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	-	591.300	-	591.300

2. Προσδιορισμός πωληθέντων αυγών ιδιοπαραγωγής

Από το μητρώο παγίων και την κατάσταση που είχε υποβάλλει ο ελεγχόμενος στο TAXIS "Στοιχεία δήλωσης καλλιέργειας αγρότη για τα έτη 2017 και 2018» ο αριθμός των ορνιθοειδών σε τεμάχια ανέρχονταν σε 6.000 για κάθε έτος. Συγκεκριμένα αφορούν 3.900 όρνιθες που αποκτήθηκαν στις 10/3/2014 και 2.100 όρνιθες που αποκτήθηκαν στις 06/03/2016. Λαμβάνοντας υπόψη τα έτη απόκτησης ο έλεγχος θεώρησε ότι οι 6.000 όρνιθες παρήγαγαν αυγά τα ελεγχόμενα έτη.

Σύμφωνα με στοιχεία του ελέγχου από ομοειδείς επιχειρήσεις αλλά και από την βιβλιογραφία, μία όρνιθα παράγει κατά τη διάρκεια του έτους περίπου 280 – 300 αυγά.

Καθώς ο προσφεύγων, σε συνάντηση που πραγματοποιήθηκε στα γραφεία του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής με τους αρμόδιους υπαλλήλους (αρ. πρακτικού συνάντησης ανέφερε ότι η κάθε όρνιθα παράγει αβγά ανά δύο μέρες, ήτοι 180 αβγά τον χρόνο, ο έλεγχος δέχτηκε την παραδοχή αυτή κατ' επιεική κρίση.

Επίσης, ο έλεγχος δέχτηκε ένα ποσοστό φύρας 5% στα αβγά ιδιοπαραγωγής καθώς θεώρησε ότι υπάρχουν απώλειες κατά την συλλογή τους και την τοποθέτησή τους σε αυγοθήκες λόγω της ευθραυστότητας του προϊόντος.

Συνεπώς ο συνολικός αριθμός σε τεμάχια αβγών που προκύπτει από την ιδιοπαραγωγή είναι:
 $6.000 \text{ όρνιθες} * 180 \text{ αβγά το έτος} * 0,95 \text{ (φύρα 5\%)} = 1.026.000$

Τέλος, ο συνολικός αριθμός αβγών (από αγορές και ιδιοπαραγωγή) στην χρήση 2017 ανέρχεται σε 1.982.306 τεμ. και στην χρήση 2018 σε 1.617.300 τεμ. βάσει του ελέγχου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΒΓΑ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ	ΑΒΓΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΒΓΩΝ
2017	956.306	1.026.000	1.982.306
2018	591.300	1.026.000	1.617.300

Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των τιμολογίων πώλησης παρατηρήθηκε ότι η χονδρική τιμή πώλησης ενός αβγού κυμαινόταν από 0,09 € έως 0,15 €. Ο έλεγχος μη λαμβάνοντας υπόψη τις λιανικές τιμές πώλησης (οι οποίες είναι υψηλότερες και φθάνουν έως 0,20 €) εκτίμησε κατ' επιεική κρίση ότι τα αβγά θα πρέπει να αποτιμηθούν στην τιμή των 0,10€ .

Συνεπώς, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τον έλεγχο διαμορφώθηκαν ως εξής:

Στην χρήση 2017, $1.982.306 \text{ τεμ.} * 0,10 \text{ €} = 198.230,60 \text{ €}$.

Στην χρήση 2018, $1.617.300 \text{ τεμ.} * 0,10 \text{ €} = 161.730,00 \text{ €}$.

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα	105.892,54	198.230,60
ΜΕΙΟΝ κόστος πωληθέντων	-109.832,90	-109.832,90
Μικτό αποτέλεσμα	-3.940,36	88.397,70
ΜΕΙΟΝ δαπάνες χρήσης	-50.261,49	-50.261,49
Κέρδη/ζημιές χρήσης	-54.201,85	38.136,21
Μη εκπιπόμενες δαπάνες	-	25.762,77
Καθαρά φορολογητέα κέρδη/ζημιές	-54.201,85	63.898,98

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα	101.074,85	161.730,00
ΜΕΙΟΝ κόστος πωληθέντων	-80.813,10	-80.813,10
Μικτό αποτέλεσμα	20.261,75	80.916,90
ΜΕΙΟΝ δαπάνες χρήσης	-4.913,59	-4.913,59
Καθαρά φορολογητέα κέρδη/ζημιές	15.348,16	76.003,31

Αναφορικά με τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών και των αναλογούντων φόρων:

Α) Οι διαπιστωθείσες διαφορές στα έσοδα, κατόπιν εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, προστέθηκαν από τον έλεγχο στις εκροές που υπάγονται στον συντελεστή 13% και ο αναλογών ΦΠΑ τους ανέρχεται σε 12.003,95 € και 7.885,17 € για τις χρήσεις 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Β) Το υπόλοιπο φόρου εισροών της φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 μειώθηκε κατά 12.354,76 €, εξαιτίας μεταβολής του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην φορολογική περίοδο από 01/01/2016 - 31/12/2016.

Γ) Το υπόλοιπο φόρου εισροών της φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 μειώθηκε κατά 20.379,31 €, λόγω μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου από 01/01/2017 - 31/12/2017 κατόπιν των αποτελεσμάτων του παρόντος ελέγχου.

	Φορολογική περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017		Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	105.892,54	198.230,60	101.074,65	161.729,80
Αξία φορολογητέων εισροών	154.772,16	154.772,16	73.697,59	73.697,59
Φόρος εκροών	13.273,90	25.277,85	13.058,49	20.943,66
Φόρος εισροών	33.653,21	21.298,45	31.011,00	10.631,69

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου - μη κοινοποίηση της με αριθμό τροποποιητικής εντολής ελέγχου.
2. Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου - αρχής αναλογιών, μη αναφορά στην εντολή ελέγχου, μη ορθή διαδικασία, παράβαση ουσιώδους τύπου - τυπική πλημμέλεια. Αναρμόδιο όργανο ελέγχου.
3. Ελλιπής και λανθασμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων, ουσία αβάσιμο αυτών.
4. Παράνομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ στον επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων.

1^{ος} προβαλλόμενος λόγος - Παράβαση ουσιώδους τύπου - μη κοινοποίηση της με αριθμό τροποποιητικής εντολής ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4987/2022:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. [...]

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή

υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ.:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:
α) Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριθεί αν υπάρχει παράβαση δεδicatedμένου.

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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου και συγκεκριμένα μη κοινοποίησης της με αριθμό τροποποιητικής εντολής ελέγχου, μη κλήσης του να παραστεί κατά τον έλεγχο και κράτησης των λογιστικών του αρχείων στο ελεγκτικό κέντρο για οκτώ (8) μήνες κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25 του ν.4987/2022.

Επειδή, η με αριθμό τροποποιητική εντολή ελέγχου εκδόθηκε με μόνη τροποποίηση ως προς τον Προϊστάμενο του τμήματος λόγω μεταβολής καθηκόντων των Προϊσταμένων των ΕΛ.ΚΕ.

Επειδή, η με αριθμό αρχική εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4987/2022. Την ίδια μέρα του κοινοποιήθηκε και η με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών του αρχείων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Λόγω της μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντος κοινοποιήθηκε σε αυτόν η με αριθμό πρωτ. Κλήση προς ακρόαση ενημερώνοντάς τον ότι έχει παρέλθει η ταχθείσα ημερομηνία των πέντε (5) ημερών μετά την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Κατόπιν αιτήματος του προσφεύγοντος χορηγήθηκε από την φορολογική αρχή παράταση προσκόμισης στοιχείων μέχρι τις Στις προσκομίστηκε στον έλεγχο το βιβλίο εσόδων – εξόδων ετών 2017 και 2018 ενώ τα υπόλοιπα λογιστικά αρχεία προσκομίστηκαν στις

Επειδή, η ως άνω εντολή ελέγχου αναγράφεται στις προσβαλλόμενες πράξεις και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ ενώ από την μη κοινοποίηση της ως άνω τροποποίησης δεν επέρχεται βλάβη στον προσφεύγοντα κατ' άρθρο 79 του Κ.Δ.Δ., ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, από τον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η αρμόδια ελέγκτρια με τις από Αποδείξεις παραλαβής αντιγράφων λογιστικών αρχείων – στοιχείων παρέλαβε αντίγραφα των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά αναγράφονται λεπτομερώς και όχι τα πρωτότυπα λογιστικά αρχεία, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2ος προβαλλόμενος λόγος – Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου – αρχής αναλογιών, μη αναφορά στην εντολή ελέγχου, μη ορθή διαδικασία, παράβαση ουσιώδους τύπου – τυπική πλημμέλεια. Αναρμόδιο όργανο ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28, του ν.4172/2013:

«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, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:

«... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

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

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2015/2020**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«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. 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.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.4987/2022:

«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.2016/2020**, με θέμα: 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 Κ.Φ.Δ (Α'170):

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

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

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. [...]

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 3 & 4 της **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 Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ

170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα:

«Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να υφίσταται προηγούμενη έγκριση του αρμόδιου Προϊσταμένου και διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η ελέγκτρια εισηγήθηκε στις στον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μέσω υπηρεσιακού σημειώματος, να διενεργήσει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4987/2022 και συγκεκριμένα την περ. 1α (αρχή των αναλογιών). Η χρήση της μεθόδου αυτής εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. την ίδια μέρα (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014 όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1094/7-4-2014 και Α. 1008/2020).

Επειδή, επιπλέον η από “Έγκριση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου” του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μνημονεύεται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (σελ.2) και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ (σελ. 19 και 12 αντίστοιχα).

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 του προσφεύγοντος, το δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης και συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σχετικά στοιχεία παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

Ανάλυση	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων βάσει δήλωσης	17.238,87	12.295,67
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	8.000,00	6.833,00
Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	810,00	810,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	-54.201,85	15.348,16
Ανάλωση κεφαλαίου που δηλώθηκε	22.000,00	6.200,00

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εισοδήματά του των προηγούμενων ετών επαρκούν για την κάλυψη των δαπανών των φορολογικών ετών 2017 και 2018 και συνεπώς λανθασμένα εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 σαφώς αναφέρεται στο δηλούμενο εισόδημα του υπό κρίση έτους και όχι στην ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο - Ελλιπής και λανθασμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων, ουσία αβάσιμο αυτών

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4987/2022:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.1 & 2 του άρθρου 17 του ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα και αυθαίρετα υπολόγισε την παραγωγή κάθε όρνιθας σε 180 αβγά ανά έτος μη λαμβάνοντας υπόψη τη γήρανση του ζωικού κεφαλαίου. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι μετά τον 12ο μήνα ζωής οι όρνιθες μειώνουν τη παραγωγικότητά τους έως και 50%, στα δε τρία και τέσσερα έτη ζωής (χρήση 2017 και 2018) οι 3.900 όρνιθες δεν παρήγαγαν περισσότερα από 60 αβγά ανά έτος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από το μητρώο παγίων και την κατάσταση που είχε υποβάλλει ο προσφεύγων στο TAXIS «Στοιχεία δήλωσης καλλιέργειας αγρότη για τα έτη 2017 και 2018» ο αριθμός των ορνιθοειδών σε τεμάχια ανέρχονταν σε 6.000 για κάθε έτος. Συγκεκριμένα αφορούν 3.900 όρνιθες που αποκτήθηκαν στις 10/3/2014 και 2.100 όρνιθες που αποκτήθηκαν στις 06/03/2016.

Επειδή, από την αναζήτηση στο διαδίκτυο σχετικά με την παραγωγικότητα των ορνίθων συναρτήσει της ηλικίας προέκυψαν οι παρακάτω πληροφορίες:

..... “Παραγωγικά χαρακτηριστικά αυγοπαραγωγών ορνίθων

Η παραγωγική ζωή των ορνίθων αυτής της κατηγορίας διαρκεί, κατά κανόνα, μέχρι την 80^η εβδομάδα της ηλικίας τους (για μεγαλύτερη παραγωγική διάρκεια απαιτείται εφαρμογή μεθόδων τεχνητής περφόρμιας). Σε αυτό το χρονικό διάστημα:

- Η παραγωγή αυγών δεν είναι σταθερή. Στην αρχή αυξάνεται, φθάνοντας μία μέγιστη τιμή μεταξύ 28^{ης} και 36^{ης} εβδομάδας και στη συνέχεια μειώνεται σταδιακά. Η παραγόμενη ποσότητα αυγών ανά ημέρα εκφράζεται με τον συντελεστή (% ποσοστό) αυγοπαραγωγής ή ωοτοκίας (Ω%), ο οποίος δηλώνει πόσα αυγά παράγονται ημερησίως ανά 100 όρνιθες.

- Οι όρνιθες, κατά το διάστημα των πρώτων 15 εβδομάδων (περίπου) της αυγοπαραγωγής, αυξάνουν ακόμη το σωματικό τους βάρος και
- Το μέσο βάρος των παραγόμενων αυγών αυξάνεται παράλληλα με την ηλικία των ορνίθων (από 47 στην αρχή σε 65 g περίπου στο τέλος. Οι διαφοροποιήσεις αυτές φαίνονται στον πιο κάτω πίνακα.

Ποσοστό αυγοπαραγωγής (Ω%), ΣΒ (kg) και μέσο βάρος αυγού
Συναρτήσεως της ηλικίας των ορνίθων

Ηλικία (εβδομάδες)	Όρνιθες λευκού τύπου			Όρνιθες καστανού τύπου		
	Ω (%)	ΣΒ (kg)	Βάρος αυγού (gr)	Ω (%)	ΣΒ (kg)	Βάρος αυγού (gr)
20	15	1.41	47.5	15	1.68	50.
24	88	1.58	51.6	90	1.91	57.0
30	93	1.70	56.2	93	2.06	59.0
35	94	1.73	58.3	94	2.14	61.0
40	87	1.76	61.2	88	2.21	63.0
50	83	1.78	62.8	85	2.21	64.0
60	78	1.80	63.7	81	2.21	65.0
70	73	1.80	64.2	76	2.21	65.5
80	67	1.80	64.5	70	2.21	66.0

Βιβλιογραφία:

.....“Η παραγωγή αυγών στις περισσότερες κότες επιβραδύνεται μετά την ηλικία των δύο ετών. Καθώς μεγαλώνουν από εκεί και έπειτα, τα ποσοστά απόδοσης ωοτοκίας μειώνονται χρόνο με τον χρόνο.”

.....“Επίσης δεν μπορούμε να περιμένουμε μία κότα να κάνει όλη της τη ζωή πολλά αυγά. Συνήθως η αυξημένη αυγοπαραγωγή διαρκεί για περίπου δύο χρόνια και μετά μειώνεται σταδιακά.”

.....“Γενικά, οι περισσότερες κότες σταματούν να γεννούν αυγά με καλό ρυθμό όταν γίνονται 3-4 ετών.”

.....“Οι όρνιθες αρχίζουν να παράγουν αυγά από την ηλικία των 5-6 μηνών μέχρι τα τελευταία χρόνια της ζωής τους. Ωστόσο, οι περισσότερες κότες σταματούν να παράγουν αυγά με καλό ρυθμό όταν γίνουν 3 χρονών.”

.....“Το συμπέρασμα που θέλω να κρατήσουμε σήμερα από αυτήν την ανάρτηση είναι ότι δεν πρέπει να κρατάμε κότες που ξεπερνούν τα 2-3 χρόνια ζωής!”

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μειωμένης παραγωγικότητας των ορνίθων μετά την ηλικία των δύο ετών είναι αληθής. Δεδομένης της ηλικιακής σύνθεσης του ζωικού κεφαλαίου του προσφεύγοντος βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι 3.900 όρνιθες οι οποίες αποκτήθηκαν στις 10/03/2014, κατά τα κρινόμενα έτη (2017 και 2018) είχαν ηλικία μεγαλύτερη των τριών ετών. Λαμβάνοντας υπόψη την παραδοχή της μειωμένης παραγωγικότητας και ελλείψει συγκεκριμένων στοιχείων για τον ρυθμό μείωσής της – ο οποίος εξάλλου εξαρτάται και από άλλους παράγοντες όπως είναι η ράτσα των ορνίθων, η σίτιση, οι συνθήκες διαβίωσής τους κ.λπ. – κρίνεται ότι πρέπει να υπολογιστεί μείωση της αυγοπαραγωγής σε ποσοστό 15% για το έτος 2017 και 30% για το έτος 2018.

Συνεπώς, η ιδιοπαραγωγή προσδιορίζεται ως εξής:

Για το έτος 2017

3.900 όρνιθες * 153 αβγά (180 - 15%) * 0,95 (φύρα 5%) = 566.865

2.100 όρνιθες * 180 αβγά * 0,95 (φύρα 5%) = 359.100

Σύνολο ιδιοπαραγωγής 566.865 + 359.100 = 925.965

Για το έτος 2018

3.900 όρνιθες * 144 αβγά (180 - 30%) * 0,95 (φύρα 5%) = 533.520

2.100 όρνιθες * 180 αβγά * 0,95 (φύρα 5%) = 359.100

Σύνολο ιδιοπαραγωγής 533.520 + 359.100 = 892.620

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΒΓΑ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	ΑΒΓΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΒΓΩΝ
2017	956.306	925.965	1.882.271
2018	591.300	892.620	1.483.920

Επειδή, ο έλεγχος αναγνώρισε φύρα στα αβγά ιδιοπαραγωγής 5% η οποία υπερκαλύπτει αυτή που επικαλείται ο προσφεύγων προσκομίζοντας στοιχεία κατεστραμμένων και επιστρεφόμενων αβγών. Επιπλέον, αναφορικά με τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης, από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των φορολογικών στοιχείων παρατηρήθηκε ότι η χονδρική τιμή πώλησης ενός αβγού κυμαινόταν από 0,09 € έως 0,15 €. Ο έλεγχος μη λαμβάνοντας υπόψη τις λιανικές τιμές πώλησης (οι οποίες είναι υψηλότερες και φθάνουν έως 0,20 €) εκτίμησε κατ' επιεική κρίση ότι τα αβγά θα πρέπει να αποτιμηθούν στην τιμή των 0,10 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα διαμορφώνονται ως εξής:

Στην χρήση 2017, 1.882.271 τεμ. * 0,10 € = 188.227,10 €.

Στην χρήση 2018, 1.483.920 τεμ. * 0,10 € = 148.392,00 €.

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	105.892,54	198.230,60	188.227,10
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	-109.832,90	-109.832,90	-109.832,90
Μικτό αποτέλεσμα	-3.940,36	88.397,70	78.394,20
ΜΕΙΟΝ Δαπάνες χρήσης	-50.261,49	-50.261,49	-50.261,49
Κέρδη/ζημιές χρήσης	-54.201,85	38.136,21	28.132,71
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	-	25.762,77	25.762,77
Καθαρά φορολογητέα κέρδη/ζημιές	-54.201,85	63.898,98	53.895,48
Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία	769,50	769,50	769,50
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,09	0,09	0,09
Φορολογητέο εισόδημα	769,59	64.668,57	54.664,98

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	101.074,85	161.730,00	148.392,00

ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	-80.813,10	-80.813,10	-80.813,10
Μικτό αποτέλεσμα	20.261,75	80.916,90	67.578,90
ΜΕΙΟΝ Δαπάνες χρήσης	-4.913,59	-4.913,59	-4.913,59
Καθαρά φορολογητέα κέρδη/ζημιές	15.348,16	76.003,31	62.665,31
Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία	769,50	769,50	769,50
Φορολογητέο εισόδημα	16.117,66	76.772,81	63.434,81

4^{ος} προβαλλόμενος λόγος – Παράνομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ στον επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.2859/2000:

«1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) κατά περίπτωση. [...]

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, είναι δυνατή η μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο, εφόσον:

α) έχουν συσταθεί και λειτουργούν εντός της περιφέρειάς τους κέντρα και δομές της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4375/2016 (Α' 51), όπως αυτό προκύπτει από σχετική βεβαίωση, που εκδίδεται από την Υπηρεσία Υποδοχής και Ταυτοποίησης του Υπουργείου Μετανάστευσης και Ασύλου, και

β) πρόκειται για αγαθά τα οποία, κατά τον χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

αα) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένο στα νησιά αυτά,

ββ) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της Χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, εγκατεστημένο στα νησιά αυτά,

γγ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στα νησιά αυτά, στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δδ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η απόφαση του πρώτου εδαφίου ανακαλείται αυτοδικαίως εντός τριών (3) μηνών από την παύση λειτουργίας κέντρου ή δομής της περ. α' .

Η μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα. [...]

Επειδή, ο έλεγχος πρόσθεσε τις διαπιστωθείσες διαφορές στα έσοδα, κατόπιν εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, στις εκροές που υπάγονται στον συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έπρεπε να επιμερίσει τα ποσά των προσδιορισθέντων εσόδων σύμφωνα με τους συντελεστές ΦΠΑ που εφάρμοσε η επιχείρηση ήτοι,

Α) για το έτος 2017 ποσοστό 88,38% των εσόδων στον συντελεστή ΦΠΑ 13% και ποσοστό 11,62% των εσόδων στον συντελεστή ΦΠΑ 9% και

Β) για το έτος 2018 ποσοστό 97,99% των εσόδων στον συντελεστή ΦΠΑ 13% και ποσοστό 2,01% των εσόδων στον συντελεστή ΦΠΑ 9%.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, ο προσφεύγων πραγματοποίησε στα υπό κρίση έτη πωλήσεις που αφορούν σε νησιά του Αιγαίου – συγκεκριμένα – και προέκυψε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.2859/2000 για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή 9%.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός και τα προσδιορισθέντα έσοδα να επιμεριστούν βάσει των δηλωθέντων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο φόρος εκροών διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017			
	Προσδιορισθείσα διαφορά	Συντελεστής ΦΠΑ 13%	Συντελεστής ΦΠΑ 9%
Αξία φορολογητέων εκροών	82.334,56 (188.227,10 - 105.892,54)	72.767,28 (82.334,56*88,38%)	9.567,28 (82.334,56*11,62%)
Αναλογών φόρος εκροών	10.320,81	9.459,75	861,06

Συνολικός φόρος εκροών: 13.273,90 (βάσει δήλωσης) + 10.320,81 = **23.594,71 €**

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018			
	Προσδιορισθείσα διαφορά	Συντελεστής ΦΠΑ 13%	Συντελεστής ΦΠΑ 9%
Αξία φορολογητέων εκροών	47.317,35 (148.392,00 - 101.074,65)	46.366,27 (47.317,35*97,99%)	951,08 (47.317,35*2,01%)
Αναλογών φόρος εκροών	6.113,22	6.027,62	85,60

Συνολικός φόρος εκροών: 13.058,49 (βάσει δήλωσης) + 6.113,22 = **19.171,71 €**

	Φορολογική περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017			Φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	105.892,54	198.230,60	188.227,10	101.074,65	161.729,80	148.392,00
Αξία φορολογητέων εισροών	154.772,16	154.772,16	154.772,16	73.697,59	73.697,59	73.697,59
Φόρος εκροών	13.273,90	25.277,85	23.594,71	13.058,49	20.943,66	19.171,71
Φόρος εισροών	33.653,21	21.298,45	21.298,45	31.011,00	10.631,69	10.631,69

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, και ειδικότερα:

Την τροποποίηση των:

Α) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

Δ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	5.198,87	64.668,57	54.664,98	49.466,11
Πιστωτικό ποσό φόρου	210,11			14.717,49
Χρεωστικό ποσό φόρου		19.108,98	14.507,38	
Προκαταβολή φόρου	974,47	974,44	974,44	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022		9.659,55	7.358,75	7.358,75
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		3.176,14	2.425,88	2.425,88
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.414,33	33.569,11	25.916,45	24.502,12

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	105.892,54	198.230,60	188.227,10	82.334,56
Αξία φορολογητέων εισροών	154.772,16	154.772,16	154.772,16	
Φόρος εκροών	13.273,90	25.277,85	23.594,71	10.320,81
Υπόλοιπο φόρου εισροών	33.653,21	21.298,45	21.298,45	12.354,76
Πιστωτικό υπόλοιπο	20.379,31			20.379,31
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.979,40	2.296,26	2.296,26
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ν.4987/2022		1.989,70	1.148,13	1.148,13
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.969,10	3.444,39	3.444,39
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	20.379,31			20.379,31

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Γ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	16.117,66	76.772,81	63.434,81	47.317,15
Πιστωτικό ποσό φόρου				18.249,44
Χρεωστικό ποσό φόρου	617,59	25.002,51	18.867,03	
Προκαταβολή φόρου	1.476,60	1.476,60	1.476,60	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022		12.192,46	9.124,72	9.124,72
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	90,59	4.260,55	3.083,61	2.993,02
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	2.834,78	43.582,12	33.201,96	30.367,18

Δ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	101.074,65	161.729,80	148.392,00	47.317,35
Αξία φορολογητέων εισροών	73.697,59	73.697,59	73.697,59	
Φόρος εκροών	13.058,49	20.943,66	19.171,71	6.113,22
Υπόλοιπο φόρου εισροών	31.011,00	10.631,69	10.631,69	20.379,31
Πιστωτικό υπόλοιπο	17.952,51			17.952,51
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.311,97	8.540,02	8.540,02
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ν.4987/2022		5.155,98	4.270,01	4.270,01
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.467,95	12.810,03	12.810,03
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.952,51			17.952,51

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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