



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1593

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : 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' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 24/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και δ) της υπ' αριθ. /29-

12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίας ζητείται η ακύρωση τις οικείες από 29/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 18.959,65 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.479,83 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.900,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 32.339,98 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 3.842,45 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.921,23 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 149,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.912,88 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 22.475,12 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 11.237,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 33.712,68 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 18.269,90 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.134,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.404,84 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 29/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2017 και 2018, οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /27-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου με τη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του ν.4512/2018 και το αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, που διατηρεί επιχείρηση εστίασης, την 02/06/2023, και η αποστολή των ζητηθέντων έγινε αρχικά την 12/07/2023 και στη συνέχεια ταχυδρομικά με

φυσικό φάκελο την 19/10/2023. Στα συμπληρωματικά αιτήματα της φορολογικής αρχής ανταποκρίθηκε επίσης η προσφεύγουσα με την αποστολή των κινήσεων των λογαριασμών εξωτερικού και του υπ' αριθ./29-12-2017 συμβολαίου πώλησης ακινήτου.

Παράλληλα η αρμόδια φορολογική αρχή απέστειλε αίτημα χορήγησης στοιχείων και πληροφοριών στη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε., από την οποία πληροφορήθηκε ότι η προσφεύγουσα διαθέτει χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που προέρχονται από την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών με αλλοδαπές αρχές και κατόπιν αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4987/2022 σε δύο από τους προμηθευτές της έλαβε τις καρτέλες πελάτη στις οποίες απεικονίζονταν οι μεταξύ τους συναλλαγές.

Στα πλαίσια διενέργειας των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων της Απόφασης ΠΟΛ.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων προσδιορισμού του εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση της προσφεύγουσας εξέπεσε μια σειρά δαπανών κατά παράβαση των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, οι οποίες εμφανίζονται στους ακόλουθους πίνακες:

Φορολογικό έτος 2017

Α) ΔΑΠΑΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ (ΕΠΙΠΛΑ)	292,64	Δεν αποδεικνύεται: α) από τα στοιχεία διακίνησης η μεταφορά από την και β) ότι αφορούν τη δραστηριότητα της επιχείρησης

Φορολογικά στοιχεία παγίων που αφορούν την ανωτέρω δαπάνη απόσβεσης

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
ΔΑ-ΤΠ	26/07/2017	.....	1.952,00	468,18
ΔΑ-ΤΠ	17/05/2017	.....	2.000,00	468,48
295	19/06/2017	.....	5.440,00	1.305,60
ΣΥΝΟΛΟ			9.392,00	2.242,26

Β) ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ
ΔΑ-ΤΠ	24/07/2017	.....	800,00	192,00	Δεν αποδεικνύεται: α) η μεταφορά από την στην και β) ότι αφορούν τη δραστηριότητα της επιχείρησης
ΤΙΜ Α-.....	14/09/2017	.....	3.629,03	870,97	Δεν αποδεικνύεται ότι αφορά τη δραστηριότητα της επιχείρησης
23	01/10/2017	.....	1.550,00	372,00	Δεν αποδεικνύεται ότι

					αφορά τη δραστηριότητα της επιχείρησης
ΣΥΝΟΛΟ			5.979,03	1.434,97	

Φορολογικό έτος 2018

Α) ΔΑΠΑΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ (ΕΠΙΠΛΑ)	660,47	Δεν αποδεικνύεται: α) από τα στοιχεία διακίνησης η μεταφορά στην έδρα της προσφεύγουσας και β) ότι αφορούν τη δραστηριότητα της επιχείρησης

Φορολογικά στοιχεία παγίων που αφορούν δαπάνη απόσβεσης 367,83 ευρώ

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
.....	22/01/2018	.....	3.790,00	909,60
.....	30/10/2018	.....	4.900,00	1.176,00
.....	05/10/2018	.....	470,92	113,02
.....	08/10/2018	.....	66,41	15,94
.....	09/10/2018	.....	542,31	130,15
.....	17/10/2018	.....	1.269,56	304,69
ΣΥΝΟΛΟ			11.039,20	2.649,40

Β) ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΙΤΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ
ΤΠ Α	12/01/2018	.....	7.980,97	1.915,43	Δεν αποδεικνύεται ότι αφορά τη δραστηριότητα της επιχείρησης
.....	28/05/2018	.....	401,75	96,42	Δεν αποδεικνύεται ότι αφορά τη δραστηριότητα της επιχείρησης
.....	13/08/2018	.....	398,40	95,62	Δεν αποδεικνύεται ότι αφορά τη δραστηριότητα της επιχείρησης
.....	17/08/2018	.....	401,80	96,43	Δεν αποδεικνύεται ότι αφορά τη δραστηριότητα της επιχείρησης
.....	20/08/2018	.....	402,80	96,67	Δεν αποδεικνύεται ότι αφορά τη δραστηριότητα της επιχείρησης
ΣΥΝΟΛΟ			9.585,72	2.300,57	

Ακολούθως ο έλεγχος εξέτασε εάν υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Από το πληροφοριακό σύστημα taxis της αρμόδιας φορολογικής αρχής ενημερώθηκε ότι είχαν επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, και συγκεκριμένα ο υπ' αριθ. 40/2018 προσδιορισμός προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2017 και οι υπ' αριθ./2019 και/2019 προσδιορισμοί προστίμων του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018. Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης β του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) που αναφέρει ως προϋπόθεση για εφαρμογή έμμεσων μεθόδων τη μη συμμόρφωση της επιχείρησης με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κατά την έκδοση των προβλεπόμενων στοιχείων ή δικαιολογητικών, αποφασίστηκε ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Από τον έλεγχο προτάθηκε η εφαρμογή της αρχής αναλογιών λόγω της φύσης της επιχείρησης (παροχή γευμάτων), αφού οι αγορές της μπορούν εύκολα να κατανεμηθούν σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους και επιπλέον λόγω των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τόσο από την προσφεύγουσα όσο και από τους βασικούς της προμηθευτές, από τα οποία θα μπορούσαν να εξαχθούν οι συντελεστές Μικτού Κέρδους και Καθαρών Κερδών. Με την υπ' αριθ./07-12-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής εγκρίθηκε η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, με την οποία ο έλεγχος προσδιόρισε τόσο τα έσοδα και τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα όσο και τις φορολογητέες εκροές για τις ανάγκες υπολογισμού του Φ.Π.Α.

Για τον υπολογισμό του μικτού κέρδους και των πωλήσεων ο έλεγχος επέλεξε τα 21 βασικά πιάτα της κάθε ελεγχόμενης χρήσης, βάσει ιστοσελίδας και τιμοκαταλόγου της επιχείρησης, τα οποία συγκέντρωσε σε πίνακα με την τιμή πώλησης, την καθαρή αξία και την αξία Φ.Π.Α., το βάρος της άψητης α' ύλης αλλά και της ψητής α' ύλης που ανήλθε σε 80% της άψητης σε όλα τα πιάτα, σύμφωνα τον συντελεστή απομείωσης ποσοστού 20% που υπέδειξε η επιχείρηση. Ο εν λόγω πίνακας εμφανίζεται κατωτέρω:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΤΙΜΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΒΑΡΟΣ ΜΕΡΙΔΑΣ

Α/Α	ΠΡΟΪΟΝ ΣΕ ΜΕΡΙΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΒΑΡΟΣ ΨΗΤΗΣ Α' ΥΛΗΣ ΣΕ ΓΡΑΜ.	ΒΑΡΟΣ ΩΜΗΣ Α' ΥΛΗΣ ΣΕ ΓΡΑΜ.
1		9,50	7,66	1,84	300,00	375,00
2		20,00	16,13	3,87	300,00	375,00
3		22,00	17,74	4,26	300,00	375,00
4		10,00	8,06	1,94	300,00	375,00
5		15,00	12,10	2,90	400,00	500,00
6		11,00	8,87	2,13	300,00	375,00
7		9,50	7,66	1,84	400,00	500,00
8		10,00	8,06	1,94	300,00	375,00
9		11,00	8,87	2,13	300,00	375,00
10		10,00	8,06	1,94	373,33	466,66
11		15,20	12,26	2,94	320,00	400,00
12		20,00	16,13	3,87	250,00	312,50
13		10,00	8,06	1,94	250,00	312,50
14		7,00	5,65	1,35	250,00	312,50

15	.....	8,00	6,45	1,55	250,00	312,50
16	.....	14,00	11,29	2,71	250,00	312,50
17	.....	16,00	12,90	3,10	250,00	312,50
18	.....	12,00	9,68	2,32	250,00	312,50
19	.....	14,00	11,29	2,71	250,00	312,50
20	.....	14,00	11,29	2,71	250,00	312,50
21	.....	17,00	13,71	3,29	250,00	312,50
22	.....	25,00	20,16	4,84	800,00	1.000,00

Σημείωση: όλα τα προϊόντα είναι κοινά για τις δύο χρήσεις με εξαίρεση τη μερίδα «σνίτσελ χοιρινό» που αφορά μόνο τη χρήση 2017 και τη μερίδα «μπριζόλα χοιρινή» που αφορά μόνο τη χρήση 2018.

Ακολούθως ο έλεγχος προχώρησε με τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων για τα ανωτέρω πιάτα, σύμφωνα με ένα δείγμα από το σύνολο των καταχωρημένων αγορών α' υλών. Το δείγμα αγορών που έλαβε υπόψη του για τις δύο χρήσεις αποτελούνταν από το σύνολο των αγορών σε προερχόμενα από διάφορους προμηθευτές, πλέον των αγορών που προέρχονταν από τους δύο βασικούς προμηθευτές (.....) αλλά μόνο για τα είδη των οποίων η ποσότητα μετρήθηκε σε κιλά. Το δείγμα αυτό ανήλθε σε 1.620,29 κιλά α' ύλης με αξία 12.605,88 ευρώ για το 2017, που αντιστοιχούσε στο 61,76% της συνολικής καταχωρημένης αξία α' υλών της χρήσης, και 1.528,12 κιλά με αξία 13.535,53 ευρώ για το 2018, που αντιστοιχούσε στο 62,86% του συνόλου των αγορών α' υλών βάσει βιβλίων της χρήσης.

Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρείχε η προσφεύγουσα αλλά και βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας ο έλεγχος προχώρησε στην εξαγωγή του ποσοστού συμμετοχής του κάθε είδους α' υλών του δείγματος σε καθένα από τα 21 βασικότερα πιάτα ανά χρήση της επιχείρησης ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. Επιμερισμός α' υλών στα προϊόντα για το 2017

ΕΙΔΟΣ Α' ΥΛΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΑΣ ΣΕ ΚΙΛΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑ ΠΙΑΤΟ
.....	12,00	84,00	.....
.....	90,00	810,00	.....
.....	93,00	539,40	.....
.....	3,00	25,50	.....
.....	72,00	576,00	.....
.....	42,00	272,30	.....
.....	69,00	462,30	.....
.....	80,00	720,00	.....
.....	62,00	527,00	.....
.....	15,00	292,50	.....
.....	26,00	155,20	.....
.....	133,50	817,45	.....
.....	93,00	507,20	.....
.....	157,46	1.949,33	.....
.....	221,00	1.815,90	.....
.....			

	191,00	1.793,50	.....
.....	158,00	553,00	.....
.....	62,33	365,30	.....
ΣΥΝΟΛΟ Α' ΥΛΩΝ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	1.620,29 kg	12.605,88 ευρώ	.....

ΠΙΝΑΚΑΣ 3. Επιμερισμός α' υλών στα προϊόντα για το 2018

ΕΙΔΟΣ Α' ΥΛΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΑΣ ΣΕ ΚΙΛΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑ ΠΙΑΤΟ
.....	92,00	828,00	.....
.....	41,00	274,70	.....
.....	45,00	254,60	.....
.....	28,00	238,00	.....
.....	45,00	300,50	.....
.....	94,00	699,20	.....
.....	9,00	76,50	.....
.....	8,00	52,00	.....
.....	30,00	201,00	.....
.....	70,00	630,00	.....
.....	71,50	607,75	.....
.....	18,00	351,00	.....
.....	41,70	171,20	.....
.....	97,00	574,50	.....
.....	61,00	345,50	.....
.....	52,86	776,17	.....
.....	376,80	4.710,00	.....
.....	195,00	1.814,90	.....
.....	145,00	556,00	.....
.....	7,26	74,00	.....
ΣΥΝΟΛΟ Α' ΥΛΩΝ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	1.528,12 kg	13.535,52 ευρώ	

Στη συνέχεια, από την επισκόπηση των βιβλίων της επιχείρησης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιμέρισε τις συνολικές αγορές ανά χρήση, ήτοι το κόστος πωληθέντων παραγωγής και εμπορίας προϊόντων, σε εμπορία ποτών, αγορές α' υλών και αγορές β' υλών με τις ακόλουθες αξίες:

ΕΙΔΟΣ ΑΓΟΡΩΝ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ 2017	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ 2018
ΕΜΠΟΡΙΑ ΠΟΤΩΝ – ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	20.892,73	23.792,64

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ ΙΧΘΥΟΣ – Α' ΥΛΕΣ	10.714,13	13.065,44
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ ΚΡΕΑΤΟΣ – Α' ΥΛΕΣ	9.696,30	8.467,56
Β' ΥΛΕΣ	44.330,28	45.135,23
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ – ΕΜΠΟΡΙΑ)	85.633,44	90.460,87

Ωστόσο, από τα δεδομένα του μενού της επιχείρησης και λόγω του γεγονότος ότι την ελεγχόμενη περίοδο η επιχείρηση παρείχε επί το πλείστον κυρίως πιάτα, ορεκτικά, σαλάτες και ροφήματα/ποτά, ο έλεγχος συμπέρανε ότι ο ως άνω επιμερισμός του κόστους πωληθέντων μεταξύ α' και β' υλών δεν αντιπροσωπεύει την πραγματικότητα και επαναπροσδιόρισε την αναλογία σε 60/40, άλλως 1,5. Με τον τρόπο αυτό, λαμβάνοντας ως βάση την καταχωρημένη στα βιβλία της επιχείρησης αξία των β' υλών προσαύξησε την αξία των αγορών α' υλών ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 4. Επαναπροσδιορισμός αξίας α' υλών

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2017	2018
ΑΞΙΑ Β' ΥΛΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	44.330,28	45.135,23
ΑΞΙΑ Α' ΥΛΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	20.410,43	21.533,00
ΑΞΙΑ Α' ΥΛΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(44.330,28*1,5) 66.495,42	(45.135,23*1,5) 67.702,85
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ Α' ΥΛΩΝ (Α' ΥΛΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ / Α' ΥΛΕΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ)	325,79%	314,41%

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε την αξία και την ποσότητα του δείγματος α' υλών που αναλύθηκαν προηγουμένως, προσαυξάνοντάς τες κατά τα ως άνω ποσοστά, και στη συνέχεια υπολόγισε την αξία β' υλών που χρησιμοποιήθηκαν συνδυαστικά με τις α' ύλες του δείγματος για την παραγωγή των 21 βασικότερων πιατών ανά χρήση, με την αναλογία 60/40 μεταξύ α' και β' υλών, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5. Επαναπροσδιορισμός α' και β' υλών δείγματος

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2017	2018
Α' ΥΛΕΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ (ΑΡΧΙΚΟ)	12.605,88	13.535,52
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ Α' ΥΛΩΝ	325,79%	314,41%
Α' ΥΛΕΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	41.068,87	42.557,62
Β' ΥΛΕΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΝΑΛΟΓΙΑΣ 60/40	27.379,25	28.371,75
ΣΥΝΟΛΟ Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ (ΤΕΛΙΚΟ)	68.448,12	70.929,37

Στη συνέχεια προσαύξησε κατά τα ίδια ποσοστά, ήτοι 325,79% για το 2017 και 314,41% για το 2018, τις αξίες και τις ποσότητες όλων των επιμέρους α' υλών του δείγματος που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των 21 βασικότερων πιατών ανά χρήση (πίνακες 2 και 3) και στη συνέχεια επιμέρισε ανά πιάτο τις αξίες αυτές, υπολογίζοντας και ένα ποσοστό της αναλογίας 60/40 για β' ύλες. Έτσι υπολόγισε για καθένα από τα πιάτα το συνολικό κόστος πωληθέντων ως εξής:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΝΑ ΠΙΑΤΟ – 2017

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΕΙΔΟΣ Α' ΥΛΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ Α' ΥΛΗΣ-kg	ΑΞΙΑ Α' ΥΛΗΣ	ΑΞΙΑ Β' ΥΛΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ Α' ΥΛΗΣ/ΜΕΡ.	ΚΟΣΤΟΣ Β' ΥΛΗΣ/ΜΕΡ.	ΣΥΝ. ΚΟΣΤΟΣ/ΜΕΡ.
1			146,61	1.319,46	879,64	390,95	3,38	2,25	5,63

2	.....	.....	9,77	83,08	55,38	26,06	3,19	2,13	5,31
3	.....	.....	48,87	952,94	635,29	130,32	7,31	4,88	12,19
4	.....	.....	28,24	168,54	112,36	56,47	2,98	1,99	4,97
5	.....	.....	234,57	1.876,56	1.251,04	625,52	3,00	2,00	5,00
6	.....	.....	151,49	878,66	585,77	302,99	2,90	1,93	4,83
7	.....	.....	19,55	136,83	91,22	52,13	2,63	1,75	4,38
8	.....	.....	28,24	168,54	112,36	75,29	2,24	1,49	3,73
9	.....	.....	146,61	1.319,46	879,64	2.513,28	0,52	0,35	0,87
		.....	28,24	168,54	112,36	484,04	0,35	0,23	0,58
		.....	201,99	1.716,92	1.144,61	3.462,75	0,50	0,33	0,83
		.....	19,55	136,83	91,22	335,10	0,41	0,27	0,68
		.....	151,49	878,66	585,77	2.597,06	0,34	0,23	0,56
		.....	130,32	1.107,69	738,46	2.234,03	0,50	0,33	0,83
		.....	136,83	887,13	591,42	2.345,73	0,38	0,25	0,63
		.....	224,80	1.506,13	1.004,09	3.853,70	0,39	0,26	0,65
10	.....	.....	260,63	2.345,70	1.563,80	651,58	3,60	2,40	6,00
11	.....	.....	240,00	1.972,01	1.314,68	3.071,99	0,64	0,43	1,07
		.....	207,42	1.947,69	1.298,46	2.654,98	0,73	0,49	1,22
		.....	257,38	900,81	600,54	3.294,40	0,27	0,18	0,46
		.....	256,50	3.175,37	2.116,92	3.283,14	0,97	0,64	1,61
12	.....	.....	151,49	826,21	550,80	969,56	0,85	0,57	1,42
		.....	217,47	1.331,59	887,73	1.391,78	0,96	0,64	1,59
13	.....	.....	151,49	826,21	550,80	484,78	1,70	1,14	2,84
14	.....	.....	217,47	1.331,59	887,73	695,89	1,91	1,28	3,19
15	.....	.....	207,42	1.947,69	1.298,46	663,74	2,93	1,96	4,89
16	.....	.....	207,42	1.947,69	1.298,46	663,74	2,93	1,96	4,89
17	.....	.....	257,38	900,81	600,54	823,60	1,09	0,73	1,82
18	.....	.....	240,00	1.972,01	1.314,68	768,00	2,57	1,71	4,28
19	.....	.....	240,00	1.972,01	1.314,68	768,00	2,57	1,71	4,28
20	.....	.....	256,50	3.175,37	2.116,92	820,79	3,87	2,58	6,45
21	.....	.....	203,07	1.190,12	793,41	203,07	5,86	3,91	9,77
ΣΥΝΟΛΟ			5.278,76	41.068,86	27.379,25	40.694,46			

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΝΑ ΠΙΑΤΟ - 2018

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΕΙΔΟΣ Α' ΥΛΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ Α' ΥΛΗΣ-kg	ΑΞΙΑ Α' ΥΛΗΣ	ΑΞΙΑ Β' ΥΛΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ Α' ΥΛΗΣ/ΜΕΡ.	ΚΟΣΤΟΣ Β' ΥΛΗΣ/ΜΕΡ.	ΣΥΝ. ΚΟΣΤΟΣ/ΜΕΡ.
1			144,63	1.301,68	867,78	771,36	1,69	1,13	2,81
			64,45	431,85	287,90	343,76	1,26	0,84	2,09
2			141,49	944,82	629,88	377,30	2,50	1,67	4,17
3			88,04	748,31	498,87	234,76	3,19	2,13	5,31
4			56,59	1.103,59	735,73	150,92	7,31	4,88	12,19
5			43,70	179,43	119,62	87,41	2,05	1,37	3,42
6			295,55	2.198,39	1.465,59	788,13	2,79	1,86	4,65
7			70,74	400,25	266,83	141,49	2,83	1,89	4,71
8			43,70	179,43	119,62	116,54	1,54	1,03	2,57
9			144,63	1.301,68	867,78	2.479,42	0,52	0,35	0,87
			64,45	431,85	287,90	1.104,96	0,39	0,26	0,65
			43,70	179,43	119,62	749,21	0,24	0,16	0,40
			224,81	1.910,85	1.273,90	3.853,88	0,50	0,33	0,83
			70,74	400,25	266,83	1.212,76	0,33	0,22	0,55
			28,30	240,53	160,35	485,10	0,50	0,33	0,83
			25,15	163,50	109,00	431,20	0,38	0,25	0,63
			94,32	631,97	421,32	1.617,01	0,39	0,26	0,65
10			220,09	1.980,81	1.320,54	550,23	3,60	2,40	6,00
11			394,90	4.936,30	3.290,87	5.054,77	0,98	0,65	1,63

		.....	204,37	1.902,10	1.268,07	2.615,92	0,73	0,48	1,21
		.....	227,95	874,07	582,71	2.917,77	0,30	0,20	0,50
		.....	83,10	1.220,19	813,43	1.063,68	1,15	0,76	1,91
12	.....	.....	95,90	543,15	362,10	613,74	0,88	0,59	1,47
		.....	152,49	903,16	602,10	975,94	0,93	0,62	1,54
13	.....	.....	95,90	543,15	362,10	306,87	1,77	1,18	2,93
14	.....	.....	152,49	903,16	602,10	487,97	1,85	1,23	3,08
15	.....	.....	204,37	1.902,10	1.268,07	653,98	2,91	1,94	4,85
16	.....	.....	204,37	1.902,10	1.268,07	653,98	2,91	1,94	4,85
17	.....	.....	227,95	874,07	582,71	729,44	1,20	0,80	2,00
18	.....	.....	394,90	4.936,30	3.290,87	1.263,96	3,91	2,60	6,51
19	.....	.....	394,90	4.936,30	3.290,87	1.263,69	3,91	2,60	6,51
20	.....	.....	83,10	1.220,19	813,46	265,92	4,59	3,06	7,65
21	.....	ΛΟΙΠΑ ΨΑΡΙΑ	22,83	232,67	155,11	22,83	10,19	6,80	16,99
ΣΥΝΟΛΟ			4.804,63	42.557,60	28.371,75	34.385,63			

Στη συνέχεια ο έλεγχος έλαβε την καθαρή αξία της τιμής πώλησης (πίνακας 1) και την επιμέρισε σε καθεμία από τις α' ύλες του πιάτου. Αφαίρεσε έπειτα το κόστος της κάθε α' ύλης, όπως προσδιορίστηκε ανωτέρω, από την αντίστοιχη τιμή πώλησης και υπολόγισε το μικτό κέρδος της κάθε μερίδας, το οποίο πολλαπλασίασε με τον αριθμό των μερίδων, όπως προσδιορίστηκαν ανωτέρω, για να εξάγει το μικτό κέρδος για το σύνολο των πωληθέντων μερίδων του κάθε πιάτου. Τέλος πολλαπλασίασε τον αριθμό των μερίδων με την τιμή πώλησης και προσδιόρισε τα συνολικά έσοδα, ως ακολούθως:

Προσδιορισμός μικτού κέρδους και συνολικών εσόδων επιλεχθέντων προϊόντων 2017

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΚ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΚ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΈΣΟΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ
1		7,66	2,04	796,09	2.995,18
2		16,13	10,82	281,91	420,38
3		17,74	5,55	723,83	2.312,07
4		12,10	7,12	402,21	683,11
5		8,87	3,87	2.421,37	5.548,96
6		7,66	2,83	856,83	2.321,26
7		8,06	3,69	192,32	420,38
8		8,87	5,14	387,03	667,93
9		1,01	0,13	334,46	2.533,55
		1,01	0,43	207,04	487,94
		1,01	0,18	629,14	3.490,67
		1,01	0,33	109,75	337,81
		1,01	0,44	1.153,57	2.618,00
		1,01	0,18	405,89	2.252,05
		1,01	0,38	886,10	2.364,65
		1,01	0,36	1.374,56	3.884,78
10		12,26	6,26	4.077,65	7.987,14
11		4,03	2,96	9.100,38	12.387,07
		4,03	2,81	7.459,42	10.705,56
		4,03	3,58	11.782,53	13.283,88
		4,03	2,42	7.946,19	13.238,48
12		4,03	2,42	2.532,48	3.909,50
		4,03	2,61	3.392,70	5.612,02
13		5,65	2,80	1.359,64	2.736,65
14		6,45	3,26	2.270,30	4.489,62

15	.....	11,29	6,40	4.247,75	7.493,89
16	.....	12,90	8,01	5.318,30	8.564,45
17	.....	9,68	7,85	6.468,97	7.970,33
18	.....	11,29	7,01	5.384,26	8.670,95
19	.....	11,29	7,01	5.384,26	8.670,95
20	.....	13,71	7,26	5.960,42	11.252,71
21	.....	25,00	15,23	3.093,12	5.076,64
ΣΥΝΟΛΟ				96.940,44	165.388,55

Προσδιορισμός μικτού κέρδους και συνολικών εσόδων επιλεχθέντων προϊόντων 2018

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΚ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΚ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ
1		3,83	1,02	785,36	2.954,82
		3,83	1,74	597,07	1.316,82
2		8,06	3,89	1.468,03	3.042,72
3		16,13	10,82	2.539,32	3.786,50
4		17,74	5,55	838,27	2.677,59
5		12,10	8,68	758,30	1.057,34
6		8,87	4,22	3.327,52	6.991,49
7		7,66	2,95	416,89	1.083,97
8		8,87	6,31	734,80	1.033,85
9		1,01	0,13	329,95	2.499,41
		1,01	0,36	394,12	1.113,87
		1,01	0,61	456,21	755,26
		1,01	0,18	700,20	3.884,96
		1,01	0,46	555,46	1.222,54
		1,01	0,18	88,14	489,02
		1,01	0,38	162,19	434,68
		1,01	0,36	576,76	1.630,05
10		12,26	6,26	3.443,34	6.744,70
11		4,03	2,40	12.154,98	20.382,14
		4,03	2,82	7.377,92	10.548,08
		4,03	3,53	10.308,40	11.765,18
		4,03	2,12	2.255,36	4.289,02
12		4,03	2,56	1.569,49	2.474,75
		4,03	2,49	2.429,99	3.935,25
13		5,65	2,70	827,07	1.732,32
14		6,45	3,37	1.642,94	3.148,20
15		11,29	6,44	4.213,49	7.383,66
16		12,90	8,06	5.268,30	8.438,47
17		9,68	7,68	5.602,32	7.059,11
18		11,29	4,78	6.040,33	14.267,50
19		11,29	4,78	6.040,33	14.267,50
20		13,71	6,06	1.612,01	3.645,66
21		25,00	8,01	182,88	570,66
ΣΥΝΟΛΟ				85.697,75	156.627,09

Βάσει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ποσοστό απομείωσης των β' υλών 25% ο έλεγχος προσδιόρισε για τις ελεγχόμενες χρήσεις το μικτό κέρδος από την παραγωγική δραστηριότητα στο σύνολό της ως εξής:

Προσδιορισμός πραγματικού συντελεστή μικτού κέρδους επί κόστους (Σ.Μ.Κ.Κ.) δραστηριότητας παραγωγής - 2017

ΕΣΟΔΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	165.388,55	ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕ ΜΕΙΩΣΗ	ΕΣΟΔΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	165.388,55	ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	133.508,06
-----------------	------------	------------------------------	-----------------	------------	--------------------	------------------------	------------

		ΜΚ ΚΑΤΑ 25% ΛΟΓΩ ΦΥΡΑΣ Β' ΥΛΩΝ				ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
ΚΟΣΤΟΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ (Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ)	68.448,10		ΚΟΣΤΟΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ (Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ)	68.448,10		ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	64.740,71
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	96.940,44		ΜΚ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΟ ΚΑΤΑ 25% ΛΟΓΩ ΦΥΡΑΣ Β' ΥΛΩΝ	72.705,33		ΜΚ ΕΛΕΓΧΟΥ	68.767,35
Σ.Μ.Κ.Κ.	141,63%		Σ.Μ.Κ.Κ.	106,22%		Σ.Μ.Κ.Κ.	106,22%

Προσδιορισμός πραγματικού συντελεστή μικτού κέρδους επί κόστους (Σ.Μ.Κ.Κ.) δραστηριότητας παραγωγής - 2018

ΕΣΟΔΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	156.627,09	ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕ ΜΕΙΩΣΗ ΜΚ ΚΑΤΑ 25% ΛΟΓΩ ΦΥΡΑΣ Β' ΥΛΩΝ	ΕΣΟΔΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	156.627,09	ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	127.080,29
ΚΟΣΤΟΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ (Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ)	70.929,34		ΚΟΣΤΟΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ (Α' ΚΑΙ Β' ΥΛΩΝ)	70.929,34		ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	66.668,23
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	85.697,75		ΜΚ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΟ ΚΑΤΑ 25% ΛΟΓΩ ΦΥΡΑΣ Β' ΥΛΩΝ	64.273,31		ΜΚ ΕΛΕΓΧΟΥ	60.412,06
Σ.Μ.Κ.Κ.	120,82%		Σ.Μ.Κ.Κ.	90,62%		Σ.Μ.Κ.Κ.	90,62%

Σημείωση: Το κόστος παραχθέντων του συνόλου, ποσού 64.740,71 ευρώ για το 2017 και 66.668,23 ευρώ για το 2018, συνιστά το άθροισμα των αγορών α' και β' υλών βάσει βιβλίων και το Μικτό Κέρδος του ελέγχου, ύψους 68.767,35 ευρώ για το 2017 και 60.412,06 ευρώ για το 2018, υπολογίστηκε πολλαπλασιάζοντας το προαναφερθέν κόστος παραχθέντων με τον υπολογισθέντα Σ.Μ.Κ.Κ. του δείγματος (106,22% για το 2017 και 90,62% για το 2018). Στη συνέχεια υπολογίστηκαν τα έσοδα του ελέγχου αθροίζοντας το μικτό κέρδος και το κόστος παραχθέντων.

Ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε τον Συντελεστή Μικτού Κέρδους επί Κόστους για την εμπορία ποτών της επιχείρησης, λαμβάνοντας δειγματοληπτικά ορισμένες αγορές που αποτελούν επαναλαμβανόμενες συναλλαγές της επιχείρησης, ως εξής:

Προσδιορισμός Συντελεστή Μικτού Κέρδους επί Κόστους αγορών (Σ.Μ.Κ.Κ.) εμπορικής δραστηριότητας - 2017

Φορολογικό στοιχείο	Εκδότης	Είδος	Ποσότητα	Τιμή Μονάδας	Συνολική Καθαρή Αξία	Τιμή Πώλησης	Μικτό Κέρδος	Συνολικό Μικτό Κέρδος
ΤΔΑ/ 15-09-2017			6	8,10	48,61	20,16	12,06	72,35
ΤΔΑ/ 15-09-2017			6	12,78	76,68	28,23	15,45	92,70
ΤΔΑ/ 15-09-2017			12	1,50	17,97	6,45	4,95	59,43

ΤΔΑ/ 15-09-2017	.....	.....	4	9,57	38,29	23,39	13,82	55,27
ΤΔΑ/ 08-08-2017	.....	.....	6	8,10	48,61	20,97	12,87	77,21
Δ.Α.Τ./ 21-08-2017	.....	.....	40	1,65	66	3,63	1,98	79,20
Τ.Δ.Α./ 08-07-2017	.....	.....	20	0,98	19,65	2,82	1,84	36,75
	.....	.....	24	0,50	11,96	1,61	1,11	472,91
ΣΥΝΟΛΟ					327,77			945,82
Σ.Μ.Κ.Κ.					288,56%			

Προσδιορισμός Συντελεστή Μικτού Κέρδους επί Κόστους αγορών (Σ.Μ.Κ.Κ.) εμπορικής δραστηριότητας – 2018

Φορολογικό στοιχείο	Εκδότης	Είδος	Ποσότητα	Τιμή Μονάδας	Συνολική Καθαρή Αξία	Τιμή Πώλησης	Μικτό Κέρδος	Συνολικό Μικτό Κέρδος
ΤΔΑ/ 10-05-2018			6	8,36	50,13	20,16	11,81	70,83
ΤΔΑ/ 12-06-2018			6	5,11	30,67	28,23	23,12	138,71
ΤΔΑ/ 10-05-2018			24	1,50	35,94	6,45	4,95	118,86
ΤΔΑ/ 27-07-2018			6	8,36	50,13	20,97	12,62	75,69
Δ.Α.Τ./ 30-04-2018			40	1,65	66,00	3,63	1,98	79,20
Τ.Δ.Α./ 27-10-2018			40	0,93	37,11	2,82	1,89	75,69
Τ.Δ.Α./ 23-11-2018			24	0,53	12,70	1,61	1,08	25,94
ΣΥΝΟΛΟ					282,68			584,92
Σ.Μ.Κ.Κ.					206,92%			

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος υπολόγισε τα έσοδα από την εμπορία ποτών της επιχείρησης για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις ως ακολούθως:

Προσδιορισμός εσόδων εμπορίας ελέγχου

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2017	2018
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΤΩΝ (ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ)	20.892,73	23.792,64
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΠΟΤΩΝ (Σ.Μ.Κ.Κ. ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ * ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ)	60.288,50	49.231,61
ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΠΟΤΩΝ (ΑΘΡΟΙΣΜΑ Κ.Π. ΚΑΙ Μ.Κ.)	81.181,23	73.024,25

Συνοψίζοντας, το κόστος πωληθέντων, το μικτό κέρδος και τα συνολικά έσοδα για τα δύο είδη δραστηριότητας της επιχείρησης, την εμπορική και την παραγωγική, με βάση την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών και συγκεκριμένα την εφαρμογή του Συντελεστή Μικτού Κέρδους επί Κόστους, είναι για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις τα ακόλουθα:

Υπολογισμός εσόδων πωλήσεων βάσει ελέγχου 2017 – 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2017	2018
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΤΩΝ -	20.892,73	23.792,64

ΑΓΟΡΕΣ		
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΠΟΤΩΝ	60.288,50	49.231,61
ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΠΟΤΩΝ	81.181,23	73.024,25
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	64.740,71	66.668,23
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	68.767,35	60.412,06
ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	133.508,06	127.080,29
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	214.689,29	200.104,54

Λαμβάνοντας υπόψη τα συνολικά έσοδα, όπως υπολογίστηκαν με την εφαρμοζόμενη έμμεση τεχνική ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν βάσει των γενικών διατάξεων, ο έλεγχος υπολόγισε τα οικονομικά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τους παρακάτω πίνακες:

**Προσδιορισμός οικονομικού αποτελέσματος με εφαρμογή της αρχής των αναλογιών
Φορολογικό έτος 2017**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πωλήσεις 24%	131.504,67	214.654,12	83.149,45
Πωλήσεις 13%	21,55	35,18	13,63
Σύνολο Πωλήσεων	131.526,22	214.689,29	83.163,07
Σύνολο Εσόδων	131.526,22	214.689,29	83.163,07
ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αγορών (Κ.Π.)	85.633,44	85.633,44	0,00
Μικτό Κέρδος	45.892,78	129.055,85	83.163,07
ΜΕΙΟΝ: Δαπάνες	94.067,81	94.067,81	0,00
ΜΕΙΟΝ: Αποσβέσεις	11.767,55	11.474,91	292,64
Καθαρά Κέρδη	-59.942,58	23.513,13	83.455,71
ΠΛΕΟΝ: Μη εκπιπόμενες δαπάνες δήλωσης	21.272,10	21.272,10	0,00
ΠΛΕΟΝ: Μη εκπιπόμενες δαπάνες ελέγχου	0,00	5.979,03	5.979,03
ΠΛΕΟΝ: Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης	6.923,86	6.923,86	0,00
Καθαρά φορολογητέα Κέρδη	-31.746,62	57.688,12	89.434,74
Δείκτης καθαρών κερδών	-24,14%	26,87%	
ΜΚ/ΚΟΣΤΟΣ	53,59%	150,71%	

Φορολογικό έτος 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πωλήσεις 24%	132.671,95	200.098,61	67.426,66
Πωλήσεις 13%	3,97	5,93	1,96
Σύνολο Πωλήσεων	132.675,92	200.104,54	67.428,62
Σύνολο Εσόδων	132.675,92	200.104,54	67.428,62
ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αγορών (Κ.Π.)	90.460,87	90.460,87	0,00
Μικτό Κέρδος	42.215,87	109.643,67	67.428,62
ΜΕΙΟΝ: Δαπάνες	113.135,34	113.135,34	0,00
ΜΕΙΟΝ: Αποσβέσεις	12.723,58	12.063,11	660,47
Καθαρά Κέρδη	-83.643,87	-15.554,78	68.089,09
ΠΛΕΟΝ: Μη εκπιπόμενες δαπάνες δήλωσης	13.151,15	13.151,15	0,00
ΠΛΕΟΝ: Μη εκπιπόμενες δαπάνες ελέγχου	0,00	9.585,72	9.585,72
ΠΛΕΟΝ: Διαφορές λογιστικής	10.283,60	10.283,60	0,00

και φορολογικής βάσης			
Καθαρά φορολογητέα Κέρδη	-60.209,12	17.465,69	77.674,81
Δείκτης καθαρών κερδών	-45,38%	8,73%	
ΜΚ/ΚΟΣΤΟΣ	46,67%	121,21%	

Στη συνέχεια ο έλεγχος υπολόγισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προέκυψαν ανωτέρω, τα εισοδήματα από άλλες πηγές αφού προηγουμένως τα επαλήθευσε, οπότε κατέληξε στο ακόλουθο φορολογητέο εισόδημα για κάθε ελεγχόμενη χρήση:

Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου – φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας	57.688,12
Από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	1,89
Από ακίνητη περιουσία	15.602,36
ΣΥΝΟΛΟ	73.292,37

Φορολογητέο εισόδημα – φορολογικό έτος 2018

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας	17.465,69
Από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	1.315,94
ΣΥΝΟΛΟ	18.781,63

Αναφορικά με τον Φ.Π.Α. ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης σύμφωνα με τα έσοδα (πωλήσεις 24% και πωλήσεις 13%) που εξήγαγε με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών ενώ για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές της δήλωσης τις λογιστικές διαφορές που υπολόγισε με τις γενικές διατάξεις, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	132.183,86	214.710,95	82.527,09
Αξία φορολογητέων εισροών	146.251,01	130.879,98	15.371,03

Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	134.634,87	200.104,54	65.469,67
Αξία φορολογητέων εισροών	155.879,13	134.554,21	21.324,92

Τα ανωτέρω αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ./08-12-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους υπ' αριθ. προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και στη συνέχεια, λόγω της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση και κοινοποίηση των οριστικών πράξεων, χωρίς να τις διαφοροποιήσει από τις προσωρινές.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων για το φορολογικό έτος 2017 είχε υποπέσει σε παραγραφή καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στη θυρίδα της στο taxisnet την 29/12/2023 και αναγνώστηκαν, όπως προκύπτει από την εικόνα των

ηλεκτρονικών αναρτήσεων, την 10/01/2024, ημερομηνία που αποτελεί το χρονικό σημείο της κοινοποίησης των πράξεων οπότε ειδικά για το φορολογικό έτος 2017 είχε παρέλθει η περίοδος πενταετούς παραγραφής ήδη από την 31/12/2023. Το γεγονός ότι η φορολογική αρχή πέραν την ηλεκτρονικής ανάρτησης προέβη στην κοινοποίηση των πράξεων και δια θυροκολλήσεως δεν αποτρέπει την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου αφού η εν λόγω μέθοδος αποτελεί εξαιρετικό τρόπο κοινοποίησης που λαμβάνει χώρα μόνο εφόσον οι υπόλοιποι τρόποι επίδοσης είναι αδύνατοι και δεν επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Εσφαλμένα επιλέχθηκε η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου αφού βάσει της ΠΟΛ.2015/2020 η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος είναι θέμα πραγματικό που πρέπει ο έλεγχος να τεκμηριώνει επαρκώς, σε αντίθεση με τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου στις οποίες δεν παρασχέθηκαν αποδείξεις για τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2018.

3. Πλημμελώς εφαρμόστηκε η επιλεχθείσα από τον έλεγχο έμμεση τεχνική αφού βάσει της εγκυκλίου 1050/2014 η διαδικασία προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές περιλαμβάνει κατ' αρχάς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις, στη συνέχεια τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την επιλεχθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου και τέλος την επιλογή του μεγαλύτερου μεταξύ των δύο ως φορολογητέου εισοδήματος, διαδικασία την οποία δεν ακολούθησε ο έλεγχος καθώς προέβη απλά στον υπολογισμό του εισοδήματος με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών χωρίς να προσδιορίσει ταυτόχρονα το εισόδημα και βάσει των γενικών διατάξεων.

4. Η επιλογή της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για επιχειρήσεις που εμπορεύονται ομοειδή προϊόντα και όχι για επιχειρήσεις παροχής γευμάτων με ευρεία γκάμα παρεχόμενων προϊόντων, αλλά ακόμα και αν θεωρηθεί ότι είναι ορθή η επιλογή της εν λόγω μεθόδου αυτή εφαρμόστηκε λανθασμένα αφού αφενός μεν ο έλεγχος στηρίχθηκε σε τρέχουσες τιμές πώλησης τις οποίες άντλησε από την ιστοσελίδα της επιχείρησης και όχι στις τιμές των ελεγχόμενων ετών, όπως καταγράφονται στους προσκομιζόμενους με την προσφυγή τιμοκαταλόγους των ετών 2017 – 2018, και αφετέρου η φύρα που υπολόγισε αναιτιολόγητα επί των αγορών είναι της τάξεως του 25% ενώ σχετικές αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. έχουν ορίσει τη φύρα σε φαγητά εστιατορίου στο 30%.

5. Εσφαλμένα προστέθηκαν στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με έμμεσες μεθόδους οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου που προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις, κατά παράβαση της εγκυκλίου 1008/2020 και περαιτέρω εσφαλμένα υπολογίστηκαν οι εν λόγω λογιστικές διαφορές αφού όλες οι σχετικές δαπάνες έγιναν για το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

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

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων άρθρου 47, 50, 55 και 56 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), ορίζεται ότι:

Άρθρο 47. Γενικές Διατάξεις

«1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. Αν η επίδοση διενεργηθεί σε τόπο ή χρόνο άλλο από εκείνον που προβλέπεται για κάθε περίπτωση, είναι άκυρη μόνο αν δεν συναινεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή γίνεται [...]

2. Άρνηση παραλαβής του επιδοτέου εγγράφου δεν επιτρέπεται σε κανέναν, όταν η επίδοση γίνεται στο κατάστημα της αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοσή της [...] Σε περίπτωση άρνησης παραλαβής, το όργανο της επίδοσης βεβαιώνει την άρνηση στην έκθεση, την οποία, μαζί με το επιδοτέο έγγραφο, διαβιβάζει στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου.

[...]

Άρθρο 50. Προς Ιδιώτες

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

[...]

Άρθρο 55. Θυροκόλληση

1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1249/2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ.1029/2015, διευκρινίστηκε ότι:

«Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26-7-2013), ήτοι από 1-1-2014, η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον

Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού εγγράφως ή ηλεκτρονικά.

[...]

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση.»

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 5 του ν.4174/2014 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«Με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρείται έλλειψη προσωπικού [...] Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων [...] προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.»

Επειδή επομένως η κοινοποίηση των πράξεων της φορολογικής αρχής, εκτός από την επίδοσή τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ., γίνεται πλέον και ηλεκτρονικώς ή με συστημένη επιστολή προκειμένου να επιταχυνθεί και να απλοποιηθεί η εν λόγω διαδικασία, με απώτερο σκοπό να επιταχυνθεί η είσπραξη των δημοσίων εσόδων, και ως εκ τούτου δεν καθίσταται άκυρη η κοινοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ., η οποία μάλιστα, εφόσον λάβει χώρα νομίμως, παρέχει περισσότερα εχέγγυα ως προς τη γνώση του φορολογούμενου σχετικά με το περιεχόμενό της.

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου τόσο ηλεκτρονικά, με ανάρτηση στη θυρίδα της προσφεύγουσας στο taxinet την 29/12/2023, όσο και με επίδοση δια θυροκόλλησης παρουσία μάρτυρα, στην επαγγελματική της εγκατάσταση, την ίδια ημερομηνία και ώρα 16:30.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις και δη οι αναφερόμενες στο φορολογικό έτος 2017 κοινοποιήθηκαν νόμιμα, πριν την εκπνοή της πενταετούς προθεσμίας για επιβολή φόρου από το Δημόσιο, και επομένως απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) όπως ίσχυε την κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» 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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ.1094/2014 με θέμα: «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 474 τ. Β/25-2-2014 περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης

φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται ότι:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση 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 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

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 έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.»

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς από την επισκόπηση του προφίλ της ελεγχόμενης στα συστήματα elenxis και taxis της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2017 και 2018, για τις οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι υπ' αριθ.2018 (φορολογικού έτους 2017),/2019 και/2019 (φορολογικού έτους 2018) πράξεις προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022.

Επειδή κατόπιν της ως άνω διαπίστωσης καθίσταται σαφές ότι συντρέχει η περίπτωση β του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., στην οποία εντάσσεται και η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, όπως διευκρινίζεται με την εγκύκλιο Ε.2015/2020.

Επειδή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου γίνεται εκτενής αναφορά σχετικά με την πλήρωση της προϋπόθεσης της περίπτωσης β του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 της Απόφασης Α.1293/2019 με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται 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 με το άρθρο 2 της Απόφασης Α.1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με την οποία:

«προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο 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 ν.4174/2013 (Α' 170)» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε σχετικά με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών:

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

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

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του άρθρου 6 της Απόφασης Α.1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αναφορικά με τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα στην περίπτωση εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου, προβλέπεται ότι:

«Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι

μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος εισηγήθηκε στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών διότι είχε τη δυνατότητα να προσδιορίσει τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει του συντελεστή Μικτού Κέρδους, του συντελεστή Καθαρού Κέρδους, των στοιχείων που χορήγησε η επιχείρηση αλλά και των στοιχείων (αναλυτικές καταστάσεις πωλήσεων προς την προσφεύγουσα) που χορήγησαν οι δύο βασικότεροι προμηθευτές της επιχείρησης κατόπιν αιτημάτων του ελέγχου.

Επειδή ο Προϊστάμενος της αρμόδιας υπηρεσίας ενέκρινε την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών με την υπ' αριθ./07-12-2023 Απόφαση και ακολούθως ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της βάσει των οδηγιών της εγκυκλίου Ε.2016/2020.

Επειδή ο έλεγχος κατ' εφαρμογή της επιλεχθείσας μεθόδου ελέγχου, αντλώντας στοιχεία από την επιχείρηση και από τρίτες πηγές προσδιόρισε τα έσοδα με βάση τη αρχή των αναλογιών. Συγκεκριμένα υπολόγισε τον πραγματικό συντελεστή Μικτού Κέρδους επί Κόστους, τον πολλαπλασίασε με το αναμορφωμένο κόστος πωληθέντων και υπολόγισε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στη συνέχεια, συνέκρινε τα προσδιοσθέντα με την έμμεση μέθοδο έσοδα με τα δηλωθέντα έσοδα της επιχείρησης και αφού διαπίστωσε ότι τα πρώτα ήταν μεγαλύτερα τα έλαβε ως βάση για τον υπολογισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, κατά τα προβλεπόμενα στην ως άνω Απόφαση Α.1008/2020, όπως σαφώς καταδεικνύεται με τους πίνακες προσδιορισμού του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης για τα έτη 2017 και 2018 (σελ. 72-73 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) στους οποίους παρατίθενται σε στήλες τα ποσά (πωλήσεις, αγορές, δαπάνες, καθαρά κέρδη) της δήλωσης, τα ποσά του ελέγχου και το ύψος των μεταξύ τους διαφορών.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις τιμές στις οποίες πωλούνταν τα προϊόντα κατά τα ελεγχόμενα έτη, 2017 και 2018, αλλά βασίστηκε στις τρέχουσες τιμές, όπως διαμορφώθηκαν το έτος διενέργειας του ελέγχου (2023), τις οποίες άντλησε από την ιστοσελίδα της επιχείρησης.

Επειδή ο έλεγχος, πριν την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων, απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ.ΕΞ2023/02-11-2023 συμπληρωματικό αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο της ζητούσε να αποστείλει τις παρακάτω πληροφορίες:

- 1) αναλυτικό πίνακα προϊόντων και εμπορευμάτων που πουλούσε την ελεγχόμενη περίοδο, με τις τιμές πώλησης άνευ Φ.Π.Α. για κάθε προϊόν/εμπόρευμα (τιμοκατάλογος),
- 2) την απαιτούμενη ποσότητα α' και βοηθητικών υλών (λ.χ. .) για κάθε μονάδα πα.....ραγόμενου προϊόντος, πωλούμενου σε μερίδα ή κιλό,
- 3) το ποσοστό απομείωσης (φύρας) των πρώτων υλών στην περίπτωση παραγωγής προϊόντων,
- 4) τιμή πώλησης των πωλούμενων σε μερίδες προϊόντων παραγόμενων προϊόντων και το βάρος κάθε μερίδας,
- 5) το είδος της πρώτης ύλης και το ποσοστό συμμετοχής αυτής στο τελικό παραγόμενο προϊόν,
- 6) το αριθμό των τραπεζοκαθισμάτων σύμφωνα με την άδεια λειτουργίας της επιχείρησης.

Επειδή την 29/11/2023 η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ως άνω αίτημα έστειλε ηλεκτρονικά χειρόγραφη απάντηση στην οποία ανέφερε ότι η φύρα για το κρέας κυμαίνεται μεταξύ 15 – 20% και αποτύπωσε συνοπτικά τα ακόλουθα κόστη και τιμές πώλησης για τα παρακάτω πιάτα:

ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΑΣ / ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ
.....	23,00 ευρώ / kg (πλέον 5,00 ευρώ)	1kg/1kg	41,80 ευρώ
.....	25,00 ευρώ / kg (πλέον 4,00 ευρώ)	1kg/1kg	41,80 ευρώ
.....	9,00 ευρώ / kg (πλέον 2,85 ευρώ)	1kg/2 μερίδες	15,20 ευρώ
.....	5,80 ευρώ / kg (πλέον 1,00 ευρώ)	1kg/2 μερίδες	10,40 ευρώ
.....	11,00 ευρώ / 1,4 kg (πλέον 5,00 ευρώ)	1,4kg / 1 μερίδα	19,00 ευρώ

Επειδή ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω παρεχόμενα στοιχεία υπολόγισε φύρα ποσοστού 20%, ήτοι το χαμηλότερο εκ των δύο ποσοστών που υπέδειξε η προσφεύγουσα, έλαβε για τα πιάτα «.....» τις τιμές του απαντητικού υπομνήματος και κάνοντας τις ευνοϊκότερες δυνατές παραδοχές για την προσφεύγουσα αφού συνέλεξε στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις όρισε την τιμή για το πιάτο «.....» στα 25,00 ευρώ το κιλό.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της προσφυγής επισύναψε αντίγραφο τιμοκαταλόγου που κατά δήλωσή της αφορά την ελεγχόμενη περίοδο, αλλά τα στοιχεία του δεν είναι δυνατό να ληφθούν υπόψη ώστε να επαναπροσδιορισθεί το αποτέλεσμα που εξήγαγε ο έλεγχος με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, αφού μεταξύ των αναγραφόμενων στον εν λόγω τιμοκατάλογο και του προαναφερόμενου απαντητικού υπομνήματος που απέστειλε η ίδια στον έλεγχο υπάρχουν αντιφάσεις και συγκεκριμένα στον τιμοκατάλογο: α) δεν υπάρχει πιάτο με την ονομασία «.....», β) η τιμή του πιάτου «.....» είναι 8,00 ευρώ, γ) η τιμή του πιάτου «.....» είναι 20,00 ευρώ και η τιμή του πιάτου «.....» είναι 35,00 ευρώ.

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει επίσης ότι το ποσοστό φύρας των β' υλών που ορίστηκε από τον έλεγχο στο 25% είναι μικρότερο από το αντίστοιχο ποσοστό (30%) που δέχθηκε η Δ.Ε.Δ. σε παρόμοιες αποφάσεις.

Επειδή αφενός μεν δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο ώστε να υποστηρίξει τον ανωτέρω ισχυρισμό της αφετέρου αναφορικά με το ποσοστό φύρας των α' υλών ο έλεγχος δέχθηκε, ως προελέχθη, το μεγαλύτερο εκ των δύο ποσοστών που υπέδειξε η ίδια, ήτοι 20%, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.

Ως εκ τούτο αβάσιμα προβάλλεται ο τέταρτος ισχυρισμός της.

Επειδή σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 6 της Απόφασης Α.1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται ότι:

«Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την

αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος, μετά τον υπολογισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών, και αφού διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις ήταν μικρότερα, αφαίρεσε από το εισόδημα των εμμέσων τεχνικών όλες τις δαπάνες που κατόπιν επαλήθευσης είχε ορθώς εκπέσει η επιχείρηση της προσφεύγουσας και πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές τις δαπάνες που εξέπεσε η προσφεύγουσα κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), εφαρμόζοντας με τον τρόπο αυτό τη διαδικασία που περιγράφεται στην ως άνω απόφαση Α.1008/2020.

Επειδή επιπλέον γενικά και αόριστα διατείνεται η προσφεύγουσα ότι όλες οι δαπάνες που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές ήταν παραγωγικές και απαραίτητες για τη λειτουργία της επιχείρησης, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει κανένα στοιχείο προς απόδειξη της θέσης της.

Ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και ο πέμπτος ισχυρισμός της.

Επειδή ο έλεγχος εκ παραδρομής κατά τον υπολογισμό του Σ.Μ.Κ.Κ. για την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης, ήτοι την πώληση, φορολογικού έτους 2017, έλαβε συνολικό μικτό κέρδος για το προϊόν «.....» ποσό 472,91 ευρώ αντί του ορθού 26,64 ευρώ, γεγονός που οδήγησε σε λανθασμένο υπολογισμό του συνολικού μικτού κέρδους όλων των προϊόντων, το οποίο ανήλθε σε 945,82 ευρώ έναντι του ορθού 499,55 ευρώ, και εν συνεχεία είχε ως συνέπεια τον προσδιορισμό του Σ.Μ.Κ.Κ. σε 288,56% έναντι του σωστού που είναι 152,41%.

Επειδή με τον τρόπο αυτό, μετά τον πολλαπλασιασμό του Σ.Μ.Κ.Κ. με το αντίστοιχο κόστος πωληθέντων υπολογίστηκαν τα μικτά κέρδη από την πώληση ποτών σε 60.288,50 ευρώ ($20.892,73 \times 288,56\%$) και στη συνέχεια τα συνολικά έσοδα σε 81.181,23 ευρώ ενώ λαμβάνοντας τον σωστό Σ.Μ.Κ.Κ. τα μικτά κέρδη της εμπορικής δραστηριότητας θα ανέρχονταν σε 31.842,61 ευρώ ($20.892,73 \times 152,41\%$) και τα συνολικά έσοδα σε 52.735,34 ευρώ.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, για λόγους χρηστής διοίκησης και παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν επικαλείται τον σχετικό ισχυρισμό, η υπηρεσία μας αποφασίζει την αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής δραστηριότητας για το φορολογικό έτος 2017 καθώς και των αντίστοιχων φορολογητέων εκροών ως ακολούθως:

Υπολογισμός εσόδων πωλήσεων βάσει Δ.Ε.Δ. φορολογικού έτους 2017

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΑ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΤΩΝ - ΑΓΟΡΕΣ	20.892,73
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΠΟΤΩΝ	31.842,61
ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΠΟΤΩΝ	52.735,34
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	64.740,71
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	68.767,35

ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	133.508,06
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	186.243,40

Προσδιορισμός οικονομικού αποτελέσματος με εφαρμογή της αρχής των αναλογιών φορολογικού έτους 2017

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πωλήσεις 24%	131.504,67	214.654,12	186.243,40	54.875,90
Πωλήσεις 13%	21,55	35,18	35,18	13,63
Σύνολο Πωλήσεων	131.526,22	214.689,29	186.278,58	54.889,53
Σύνολο Εσόδων	131.526,22	214.689,29	186.278,58	54.889,53
ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αγορών (Κ.Π.)	85.633,44	85.633,44	85.633,44	0,00
Μικτό Κέρδος	45.892,78	129.055,85	100.645,14	54.889,53
ΜΕΙΟΝ: Δαπάνες	94.067,81	94.067,81	94.067,81	0,00
ΜΕΙΟΝ: Αποσβέσεις	11.767,55	11.474,91	11.474,91	292,64
Καθαρά Κέρδη	-59.942,58	23.513,13	-4.897,58	55.182,17
ΠΛΕΟΝ: Μη εκπιπόμενες δαπάνες δήλωσης	21.272,10	21.272,10	21.272,10	0,00
ΠΛΕΟΝ: Μη εκπιπόμενες δαπάνες ελέγχου	0,00	5.979,03	5.979,03	5.979,03
ΠΛΕΟΝ: Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης	6.923,86	6.923,86	6.923,86	0,00
Καθαρά φορολογητέα Κέρδη	-31.746,62	57.688,12	29.277,41	61.161,20

Φορολογητέο εισόδημα βάσει Δ.Ε.Δ. – φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας	29.277,41
Από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	1,89
Από ακίνητη περιουσία	15.602,36
ΣΥΝΟΛΟ	44.881,66

Φορολογητέες εκροές και εισροές βάσει Δ.Ε.Δ. - Φορολογικό έτος 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	132.183,86	214.689,29	186.278,58	54.094,72
Αξία φορολογητέων εισροών	146.251,01	130.879,98	130.879,98	15.371,03

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 24/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση / απαίτηση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) υπ' αριθ. /29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	Του υπόχρεου	15.604,25	73.292,37	44.881,66	29.277,41
	Της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				

	Χρεωστικό ποσό	3.045,99	22.005,64	10.136,44	7.090,45
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		466,67	466,67	466,67	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη		93,33	93,33	93,33	
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Κ.Φ.Δ.			9.479,83	3.545,22	3.545,22
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		89,80	3.990,30	1.727,95	
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο για καταβολή		3.695,79	36.035,77 ευρώ	15.969,61 ευρώ	12.273,82

Β) υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

Υπόλοιπο φόρου: 3.842,45 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.: 1.921,23 ευρώ
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης: 149,20 ευρώ
Σύνολο για καταβολή: 5.912,88 ευρώ

Γ) υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		132.183,86	214.710,95	186.278,58	54.094,72
Αξία φορολογητέων εισροών		146.251,01	130.879,98	130.879,98	15.371,03
Φόρος εκροών		31.721,75	51.524,38	44.702,76	13.981,01
Υπόλοιπο φόρου εισροών		32.726,49	29.049,26	29.049,26	3.677,23
Πιστωτικό Υπόλοιπο		1.004,74			1.004,74
Χρεωστικό Υπόλοιπο			22.475,12	15.653,50	15.653,50
Πρόστιμο άρ. 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.			11.237,56	7.826,75	7.826,75
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Σύνολο φόρου για καταβολή			33.712,68 ευρώ	23.480,25 ευρώ	23.480,25 ευρώ
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	1.004,74			1.004,74
	Για επιστροφή				

Δ) υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Χρεωστικό υπόλοιπο: 18.269,90
Πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.: 9.134,94
Σύνολο για καταβολή: 27.404,84 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.