



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 24/04/2024

Αριθμ. Αποφ.: **1064**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ με ΑΦΜ** , κατοίκου Κομοτηνής, κατά: α) των με αριθμ. ... **και .../27-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018, και β) των με αριθμ. ... **και .../27-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ.**/27-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 9.250,58€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 4.625,29€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.035,96€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 14.911,83€.

Με την αριθμ.**/27-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 12.587,76€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 6.293,88€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.603,93€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 20.485,57€.

Με την αριθμ.**/27-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 6.041,47€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 3.020,74€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **9.062,21€**.

Με την αριθμ.**/27-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 10.712,40€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 5.356,20€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **16.068,60€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της με αριθμ. ../22-03-2023 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και δεδομένου ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα για τα ελεγχόμενα έτη, δεν επαρκούσε για να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκαν στο ύψος των 87.009,36€ και τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 στο ύψος των 97.706,55€, έναντι δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 27.180,91€ και 35.351,12€, αντίστοιχα. Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/28-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1.Παραβίαση των σχετικών οδηγιών της διοίκησης σχετικά με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών - Έλλειψη σαφούς, επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας ως προς την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό εισοδήματος και των φορολογητέων εκροών. Αόριστες, πλημμελείς και αναπτόδεικτες εκθέσεις ελέγχου:

- ο έλεγχος εντελώς αναπτολόγητα και εσφαλμένα προσδιόρισε το ποσοστό φύρας μόλις στο 20%, ιδίως αν αναλογιστεί κανείς ότι σε ομοειδείς επιχειρήσεις στην ίδια περιοχή, την ίδια περίοδο για τα ίδια φορολογικά έτη, δέχθηκε ποσοστό φύρας 40%.

- η φορολογική ελεγκτική αρχή, δέχεται εντελώς εσφαλμένα και χωρίς ειδική, σαφή και επαρκή αιτιολογία, ως ποσότητα στα σάντουιτς τα 90 γρ. ψημένου κρέατος, κρίνοντας ως υψηλή την ποσότητα 120 γρ. ψημένου κρέατος στα σάντουιτς που προσφέρει, επικαλούμενη πρωτίστως **την** καταργημένη διάταξη του άρθρου 153 της Αγορανομικής Διάταξης 7/2009 και δευτερευόντως τη χαμηλότερη ποσότητα σε γρ.που διαπιστώθηκε δήθεν σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις.

- εσφαλμένος υπολογισμός του μέσου όρου των ΣΜΚ, λαμβάνοντας πρωτίστως ως δεδομένο τις αγορές προϊόντων μόνο για ένα μήνα (Ιανουάριο), ωστόσο με τον τρόπο αυτό εφαρμόζει εσφαλμένα την επίμαχη έμμεση τεχνική, διότι, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις της ΔΕΔ, ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη τις μέσες σταθμισμένες τιμές αγοράς και πώλησης όλου του έτους, καθώς οι τιμές αγοράς και πώλησης οποιουδήποτε εμπορεύματος δεν είναι ποτέ σταθερές εντός του έτους. Επιπροσθέτως, δεδομένου ότι εμπορεύεται περισσότερα του ενός είδους κρεάτων, ο έλεγχος έπρεπε

να λάβει υπόψη πρώτα τη συμμετοχή του κάθε προϊόντος στις συνολικές αγορές και στις συνολικές πωλήσεις του έτους και στη συνέχεια με βάση τη συμμετοχή αυτή να υπολογίσει το ΣΜΚ.

2. Αβάσιμα και μη σύννομα τα αποτελέσματα του ελέγχου, λόγω παράλειψης μεταφοράς της ζημίας από προηγούμενες χρήσεις και λόγω παράλειψης συμψηφισμού τους στα καθαρά κέρδη που προέκυψαν με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

3. Μη σύννομος ο καταλογισμός του ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με έμμεση τεχνική - Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας του Φ.Π.Α.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ΚΦΔ**, 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 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

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεχόμενων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ΚΦΔ**, 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν 4172/2013**, ορίζεται ότι: «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.....»

Επειδή, ακολούθως με την **Α. 1008/20-01-2020** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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 του ν. 4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε ότι : «**Άρθρο 1 – Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.** Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται

το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 – Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της

αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. **Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.** Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. **Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά

τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα. **Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, επιπροσθέτως με την **Ε.2016/31-01-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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)», διευκρινίστηκε ότι : «Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του

αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

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.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.....»

Επειδή, στο **άρθρο 28 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, περαιτέρω, στο **άρθρο 64 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις από 27/11/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000), της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, προκύπτει ότι διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/23-7-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας (υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα – με παροχή σερβιρίσματος) ανήλθαν σε 27.180,91 €, το κόστος πωληθέντων σε 37.560,70€, οι δαπάνες στο ποσό των 14.176,81 € και οι ζημίες του έτους αυτού σε 24.556,60 €. Αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ανήλθαν σε 35.351,12 €, το κόστος πωληθέντων σε 42.401,84€, οι δαπάνες στο ποσό των 15.185,77 € και οι ζημίες του έτους αυτού σε 22.236,49 €. Ενόψει των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει ότι το περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης επί του κόστους πωλήσεων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ήταν σε ποσοστό -19,94% και -27,63%, αντίστοιχα.

Ακολουθως, καθόσον ο προσφεύγων δηλώνει εισόδημα το οποίο δε δύναται να καλύψει τις πραγματικές οικογενειακές του δαπάνες, διενεργήθηκε πέραν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013 και έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Συγκεκριμένα ο έλεγχος εξέτασε: α) τα πραγματικά δεδομένα της προσφεύγουσας επιχείρησης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους Ε. 2016/2020, Ε.2015/2020, β) τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ίδια την επιχείρηση ή και από τρίτες πηγές (πχ. Τιμοκαταλόγους, τιμολόγια προμηθευτών), γ) τα όρια των υγειονομικών διατάξεων –ενημέρωση επαγγελματικού και βιοτεχνικού επιμελητηρίου Ροδόπης για την αγορανομική διάταξη 7/2009 άρθρο 153) και δ) στοιχεία αναφορικά με το ποσοστό φύρας (20%) που διαβιβάστηκαν ηλεκτρονικά από τον προσφεύγοντα στη φορολογική αρχή, προσδιόρισε το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους πέντε (5) ειδών – εμπορευμάτων, τα οποία, σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς για τον μήνα Ιανουάριο, αποτελούν συχνότερα αντικείμενο συναλλαγής στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, σε ποσοστό 131,65% επί του κόστους πωληθέντων, για το φορολογικό έτος 2017 και σε ποσοστό 130,43% επί του κόστους πωληθέντων για το φορολογικό έτος 2018. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ποσοστό φύρας κρεάτων 20%, όπως αυτό προτάθηκε από τον προσφεύγοντα, το οποίο σύμφωνα με τον έλεγχο συνάδει με τη φύρα της κοινής πείρας και των ομοειδών επιχειρήσεων. Ως προς τα 120

γραμμάρια ψημένου κρέατος στο σάντουιτς και τα 360 γραμμάρια ανά μερίδα, που υπέδειξε ο προσφεύγων, ο έλεγχος έκρινε υπερβολικές τις ως άνω ποσότητες αναφέροντας ότι με το άρθρο 153 της αγορανομικής διάταξης 7/2009, το βάρος των μερίδων φαγητού που προσφέρονται στα εστιατόρια, ταβέρνες και λοιπά παρόμοια καταστήματα, καθορίζονται σε 125γρ. τουλάχιστον ψημένου κρέατος με οποιοδήποτε τρόπο ψησίματος και όχι σε 360 γραμμάρια όπως υπέδειξε ο προσφεύγων. Απεναντίας από έλεγχο ομοειδών επιχειρήσεων (όπου ζυγίστηκε το κρέας) διαπιστώθηκε ότι η ποσότητα του κρέατος που χρησιμοποιείται στο σάντουιτς ανέρχεται το πολύ σε 80 γραμμάρια, σε όλα τα είδη. Για λόγους χρηστής διοίκησης και προς όφελος του προσφεύγοντα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα 90 γραμμάρια ως ποσότητα στο σάντουιτς και τις τιμές που υπέδειξε ο προσφεύγων, ήτοι, 2,00 €, η οποία κρίθηκε ιδιαίτερη χαμηλή.

Κατόπιν προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά αποτελέσματα του προσφεύγοντα, ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

Για το φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Κόστος πωληθέντων	37.560,70
Περιθώριο μικτού κέρδους	131,65%
Μικτό κέρδος	49.448,66
Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας ελέγχου	87.009,36
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	27.180,91
Διαφορά απόκρυψης εσόδων	59.828,45

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	87.009,36
Μείον κόστος πωληθέντων	37.560,70
Μικτά αποτελέσματα	49.448,66
Μείον επιχειρηματικές δαπάνες	14.176,81
Φορολογητέα καθαρά κέρδη ελέγχου	35.271,85

Για το φορολογικό έτος 2018

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Κόστος πωληθέντων	42.401,84
Περιθώριο μικτού κέρδους	130,43%
Μικτό κέρδος	55.304,71
Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας ελέγχου	97.706,55
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	35.351,12
Διαφορά απόκρυψης εσόδων	62.355,43

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	97.706,55
Μείον κόστος πωληθέντων	42.401,84
Μικτά αποτελέσματα	55.304,71
Μείον επιχειρηματικές δαπάνες	15.185,77
καθαρά κέρδη ελέγχου	40.118,94
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.320,73
Καθαρά φορολογητέα κέρδη	43.439,67

Συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	
Συνολικές Εκροές βάσει Δήλωσης (Α)	25.805,81€
Συνολικές Εκροές βάσει ελέγχου(Β)	85.634,26€
Διαφορά (Α) - (Β)	59.828,45€

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	
Συνολικές Εκροές βάσει Δήλωσης (Α)	27.976,97
Συνολικές Εκροές βάσει ελέγχου(Β)	90.332,39
Διαφορά (Α) - (Β)	65.355,42

Ακολουθώς εστάλη στον προσφεύγοντα το με αρ./24.10.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή όφειλε να υπολογίσει ποσότητα κρέατος 120 gr για κάθε παραγόμενο σάντουιτς (και όχι μόνο 90 gr) καθώς και ποσοστό φύρας (απώλειας κατά το ψήσιμο) 40% και όχι μόνον 20%, καθότι τόσο από ελέγχους σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, όσο και από πληθώρα αποφάσεων της ΔΕΔ, το πραγματικό ποσοστό φύρας για τα κρεατικά ανέρχεται σε 30-40%.

Επειδή σε προηγούμενο έλεγχο για το φορολογικό 2016, η φορολογική αρχή αναγνώρισε φύρα της τάξεως του 20%, λαμβανομένου υπόψη του είδους της επιχείρησης, (καντίνα και διάθεση των ειδών σε πακέτο – σάντουιτς – και όχι σερβιρισμένη μερίδα), κρίνοντας συγχρόνως, ότι δε δικαιολογείται φύρα, μεγαλύτερη από εκείνη που θα ίσχυε για ένα εστιατόριο με σερβιρισμένα είδη. Ωστόσο επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος που συντάχθηκε για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, προκύπτει ότι η επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, ενώ προέβη σε διακοπή της δραστηριότητας ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΚΑΝΤΙΝΕΣ, ΠΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΥΠΑΙΘΡΙΑ (Η ΕΞΥΠΗΡΕΤΟΥΝ ΥΠΑΙΘΡΙΕΣ ΕΚΔΗΛΩΣΕΙΣ”» στις 13/01/2017, κρίνουμε για λόγους φορολογικής ισότητας, χρηστής διοίκησης και ομοιόμορφης εφαρμογής των μεθόδων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ότι θα πρέπει να αναγνωρισθεί επιπλέον φύρα 20% μόνο για τα είδη κεμπάπ, κοτόπουλο και μπιφτέκι, και όχι για το λουκάνικο (πεπερον-ψιλό) για το οποίο αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο φύρα 15%, όπως αυτή προτάθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, το τελικό ποσό της φύρας των πέντε ειδών διαμορφώνεται σε ποσοστό 30% επί του κόστους. Συνεπώς ο συντελεστής μικτού κέρδους και τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2017

Είδος	Γραμ	Τιμή αγοράς ανά κιλό	Κόστος κρέατος σάντουιτς	Κόστος πίτας και ψωμάκι	Κόστος σαλάτας	Συνολικό κόστος	Τιμή πώλησης σάντουιτς	Μικτό κέρδος	Σ.Μ.Κ.
Κεμπάπ	90	4,20	0,37	0,11	0,15	0,63	1,61	0,98	155,55%
Κοτοπουλο	90	4,00	0,36	0,11	0,15	0,62	1,61	0,99	159,67%
Πεπερονε	90	3,38	0,30	0,11	0,15	0,56	1,61	1,05	187,50%
Μπιφτεκι	90	4,40	0,39	0,11	0,15	0,65	1,61	0,96	147,69%
λουκανικο	90	4,02	0,36	0,11	0,15	0,62	1,61	0,99	159,67%
Μ.Ο.									162,01%

Κόστος πωληθέντων λαμβανομένης φύρας 30%	Ποσοστό μικτού κέρδους βάσει απόφασης	Μικτό κέρδος βάσει απόφασης	Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης	Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	διαφορά
37.560,70x70%=26.292,49	162,01%	42.596,46	68.888,95	27.180,91	41.708,04

Για το φορολογικό έτος 2018

Είδος	Γραμ	Τιμή	Κόστος κρέατος σάντουιτς	Πίτας και ψωμάκι0,11	Κόστος σαλάτας	Συνολικό κόστος	Τιμή πώλησης σάντουιτς	Μικτό κέρδος	
Κεμπάπ	90	4,34	0,39	0,11	0,15	0,65	1,61	0,96	147,69
Κοτοπουλο	90	4,10	0,37	0,11	0,15	0,63	1,61	0,98	155,55
Πεπερονε	90	3,90	0,35	0,11	0,15	0,61	1,61	1,00	163,93
Μπιφτεκι	90	4,00	0,36	0,11	0,15	0,62	1,61	0,99	159,67
λουκανικο	90	3,85	0,35	0,11	0,15	0,61	1,61	1,00	163,93
Μ.Ο.									158,15

Κόστος πωληθέντων λαμβανομένης φύρας 30%	Ποσοστό μικτού κέρδους βάσει απόφασης	Μικτό κέρδος βάσει απόφασης	Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης	Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	διαφορά
42.401,84x70%= 29.681,28	158,15%	46.940,94	76.622,22	35.351,12	41.271,10

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ώστε να αποδεικνύει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο του ελάχιστου δυνατού ποσοστού που προσδιόρισε ο έλεγχος. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του γίνονται εν μέρει δεκτοί.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ, σημειώνεται ότι εν προκειμένω έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ΦΠΑ, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε. Εξάλλου, με την εγκύκλιο Ε.2016/2020 και την απόφαση Α.1008/2020 που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, περί έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος, ορίζεται ρητά ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013(ΦΕΚ Α'167/23-7-2013)**, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου.27 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: « Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου.34 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου

30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:
α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις....

3. Για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.»

Επειδή, με την Πολ.1088/24-6-2016 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 27 του ν.4172/2013, ως εξής: **1.Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη**
Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, **η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη**. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:
Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως,

προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

[...]

Χρόνος μεταφοράς ζημίας.

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημίες αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

[...]

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994».

Επειδή, περαιτέρω, το αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1047465 ΕΞ 2016/24-3-2016, με θέμα «Μεταφορά ζημιάς ατομικής επιχείρησης», της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής σχετικού ερωτήματος, ορίζει μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 7, ότι : «Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δηλαδή δεν χρειάζεται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημιά.**»**

Επειδή, σύμφωνα τον προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994):

Άρθρο 4 - «1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: 3.Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από **εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**, το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα»

Άρθρο 61 παρ. 1 - « Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4».

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) όπως ίσχυε μέχρι και την 31-12-2013 προέβλεπε τη δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε σε μία διαχειριστική περίοδο προκειμένου να συμψηφιστεί με τα κέρδη της επόμενων χρήσεων (αρ.4 παρ.3), εφόσον η ζημία προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία. Προϋπόθεση για την αναγνώριση ποσού ως ζημίας προς μεταφορά για συμψηφισμό με τα κέρδη επόμενων χρήσεων, είναι το ποσό της εν λόγω ζημίας να είχε δηλωθεί εμπρόθεσμα ή μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε και η επιχείρηση να εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο νομικό πρόσωπο. (ΣΤΕ 2113/2013).

Επειδή, με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. δεν τίθενται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου νόμου και δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, αλλά μπορεί αυτή να δηλωθεί οποτεδήποτε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή περαιτέρω, η εμπρόθεσμη δήλωση της ζημίας εκάστου έτους αρκεί για να συμψηφιστεί με ενδεχόμενα κέρδη των επόμενων ετών, ενώ η παράλειψη δήλωσης της μεταφερόμενης ζημίας σε κάποιο από διαδοχικά ζημιογόνα έτη δεν προκαλεί την απώλεια του δικαιώματος συμψηφισμού. (ΣΤΕ 3431/1997).

Επειδή με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, συνάγεται ότι, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, ακόμη και αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο, αυτή δε δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, εφόσον σε κάθε έτος έχει δηλωθεί η προκύπτουσα ζημία του έτους και δεν απαιτείται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με την μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημία.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διατάξεις σε συνδυασμό με το γεγονός ότι:

-Για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013), για τα οποία ίσχυαν οι διατάξεις του ν. 2238/1994, δηλώθηκαν εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών με δηλωθείσες ζημίες ύψους 12.456,82€ και 8.937,69€, αντίστοιχα, και συνολικού ύψους 21.394,51€, ενώ δε διαπιστώθηκε από τον έλεγχο για τα οικονομικά αυτά έτη ανακρίβεια των βιβλίων του, ώστε να μη συντρέχει περίπτωση συμψηφισμού των ανωτέρω ζημιών στην επόμενη πενταετία .

-Για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, ο προσφεύγων φορολογήθηκε με τεκμαρτό εισόδημα, ως εκ τούτου, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 3 του ν. 4172/2013, δε δύναται, η ζημία των ετών αυτών να μεταφερθεί για συμψηφισμό στα υπό κρίση έτη 2017 και 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για αναγνώριση των ζημιών προηγούμενων ετών, γίνεται εν μέρει δεκτός, ήτοι, για τις συνολικές ζημίες ύψους 21.394,51€ που προκύπτουν από τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, ποσό που θα συμψηφιστεί με τα προσδιορισθέντα βάσει απόφασης καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2017.

Συνεπώς, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα, τα καθαρά κέρδη, οι φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση, διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας δήλωσης	27.180,91
Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας απόφασης	68.888,95

Διαφορά ακαθαρίστων εσόδων	41.708,04
Μικτό κέρδος	42.596,46
Μείον επιχειρηματικές δαπάνες	14.176,81
Φορολογητέα καθαρά κέρδη ελέγχου	28.419,65
Ζημίες προηγούμενων ετών	21.394,51
Καθαρά φορολογητέα κέρδη	7.025,14

Για το φορολογικό έτος 2018

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας δήλωσης	35.351,12
Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας απόφασης	76.622,22
Διαφορά ακαθαρίστων εσόδων	41.271,10
Μικτό κέρδος	46.940,94
Μείον επιχειρηματικές δαπάνες	15.185,77
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.320,73
Καθαρά φορολογητέα κέρδη	35.075,90

Συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές διαμορφώνονται με βάση την παρούσα απόφαση , ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	
Συνολικές Εκροές βάσει Δήλωσης (Α)	25.805,81€
Συνολικές Εκροές βάσει απόφασης(Β)	67.513,85€
Διαφορά (Α) - (Β)	41.708,04€

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	
Συνολικές Εκροές βάσει Δήλωσης (Α)	27.976,97
Συνολικές Εκροές βάσει απόφασης (Β)	69.248,07
Διαφορά (Α) - (Β)	41.271,10

Περαιτέρω, ο επιμερισμός του ΦΠΑ σε 13% και σε 24% θα γίνει σύμφωνα με το ποσοστό των πωλήσεων, όπως αυτές είναι καταχωρημένες στις δηλώσεις ΦΠΑ. Ειδικότερα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, οι ανωτέρω φορολογητέες εκροές ύψους 41.708,04€ επιμερίζονται σε πωλήσεις με ΦΠΑ 13%, με ποσοστό 12,68%, ήτοι, 5.288,58€ και σε πωλήσεις με ΦΠΑ 24% με

ποσοστό 87,32%, ήτοι, 36.419,46€. Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, οι φορολογητέες εκροές ύψους 41.271,10€ επιμερίζονται σε πωλήσεις με ΦΠΑ 13%, με ποσοστό 20,40% , ήτοι, 8.419,30€ και σε πωλήσεις με ΦΠΑ 24% με ποσοστό 79,60%, ήτοι, 32.851,80€. Αναλυτικά παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας :

	01/01/2017-31/12/2017	01/01/2018-31/12/2018
Αξία φορολογητέων εκροών 13%	8.561,54	14.126,16
Αξία φορολογητέων εκροών 24%	58.952,31	55.121,91
Σύνολο φορολογητέων εκροών	67.513,85	69.248,07
Φόρος εκροών 13%	1.113,00	1.836,40
Φόρος εκροών 24%	14.148,55	13.229,25
Σύνολο φόρου εκροών	15.261,55	15.065,65

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου /28-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής τουΤΟΥμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της με αριθ./27-11-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017.

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	8.859,96	35.537,92	8.859,96	0,00
	Της συζύγου	2.500,00	2.500,00	2.500,00	0,00
φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	39,91	9.290,49	39,91	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			4.625,29		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.035,96		
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών		689,91	15.601,74	689,91	0,00
Για καταβολή					

Επί της με αριθ./27-11-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018.

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	505,00	43.705,74	35.341,97	34.836,97
	Της συζύγου	2.500,00	2.500,00	2.500,00	
φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	92,47	12.587,76	9.217,99	9.125,52
προκαταβολή φόρου		52,56	52,56	52,56	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			6.293,88	4.562,76	4.562,76
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.603,93	1.023,22	1.023,22
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών Για καταβολή		795,03	20.485,57	15.506,53	14.711,50

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επί της με αριθ./27-11-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	25.805,81	85.634,26	67.513,85	41.708,04
Αξία φορολογητέων εισροών	39.862,18	39.862,18	39.862,18	0,00
Φόρος εκροών	5.833,38	19.357,72	15.261,55	9.428,17
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.316,25	13.316,25	13.316,25	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.482,87			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		6.041,47	1.945,30	1.945,30
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ		3.020,74	972,65	972,65
Σύνολο φόρου για καταβολή		9.062,21	2.917,95	2.917,95
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.482,87			-7482,87

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επί της με αριθ./27-11-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	27.976,97	90.332,39	69.248,07	41.271,10
Αξία φορολογητέων εισροών	42.366,16	42.366,16	42.366,16	
Φόρος εκροών	6.086,73	19.652,77	15.065,65	8.978,92
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.423,24	8.940,37	8.940,37	-7.482,87
Πιστωτικό υπόλοιπο	10.336,51			-10.336,51
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.712,40	6.125,28	6.125,28
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ		5.356,20	3.062,64	3.062,64
Σύνολο φόρου για καταβολή		16.068,60	9.187,92	9.187,92
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.336,51			-10.336,51

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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