



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14-10-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2237

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία 14-05-2024, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια

δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (φαστ φουντ), με παροχή καθίσματος, αλλά όχι σερβιρίσματος» και έδρα στην οδό-....., Τ.Κ., Νομού Καβάλας, κατά των με αριθμό: α)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018 και δ)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 21-05-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /11.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 2.755,26€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 1.377,63€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 160,12€, ήτοι **συνολικά ποσό 4.293,01€**.

Με την υπ' αριθμ. /11.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 17.616,69€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 8.808,35€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 2.995,16€, ήτοι **συνολικά ποσό 29.420,20€**.

Με την υπ' αριθμ. /11.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ύψους 29.160,46€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 14.580,23€, ήτοι **συνολικό ποσό 43.740,69€** και **δεν αναγνωρίστηκε** το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου για έκπτωση, ποσού 7.318,05€, στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Με την υπ' αριθμ. /11.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ύψους 15.254,55€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 7.627,27€, ήτοι **συνολικό ποσό 22.881,82€** και **δεν αναγνωρίστηκε** το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου για έκπτωση, ποσού 10.169,43€, στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και Ν. 4987/2022, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. /03-04-2023 σχετικής εντολής ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Με την από 11/04/2024 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα των φυσικών προσώπων 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 όταν «τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Ειδικότερα, διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων «μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας»: α) καθαρής αξίας 8,06€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 1,94€, ήτοι συνολικής αξίας 10,00€ και β) καθαρής αξίας 2,18€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 0,52€, ήτοι συνολικής αξίας 2,70€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), για τις οποίες επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., ποσών 500,00€ και 1.000,00€, με τις υπ' αριθμ.,/2019 Α.Ε.Π. και/2019 Α.Ε.Π., λόγω υποτροπής, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα. Ακολούθως, κατόπιν έγκρισης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισοδήματά του με την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών (mark up method), η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου, σύμφωνα με το άρθρο 4 της Απόφασης Α. 1008/2020.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Νομική πλημμέλεια των προσβαλλομένων πράξεων, καθόσον δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία του άρθρου 5 της Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1050/17.02.2014 για την επιλογή της εφαρμοστέας τεχνικής ελέγχου, δηλαδή δεν έγινε εισήγηση από τον ελεγκτή και έγκριση με απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Δεύτερος λόγος

Μη νόμιμη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε, καθόσον δεν πληρούνται, εν προκειμένω, οι τασσόμενες εκ του νόμου προϋποθέσεις για σύννομη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κατ' άρθρο 28 Ν. 5104/2024.

Τρίτος λόγος

Σε κάθε περίπτωση, προδήλως εσφαλμένη, άλλως πλημμελής, και η ουσιαστική εφαρμογή της επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθόσον δεν ελήφθησαν υπ' όψιν πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του, όπερ αναπόδραστα οδηγεί στην μεταρρύθμιση ή/και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Τέταρτος λόγος

Επί των ελεγκτικών ευρημάτων, με βάση τις γενικές διατάξεις και γενικά επί των ελεγκτικών θέσεων, σχετικά με τις μη εκπαιπτόμενες δαπάνες και ειδικότερα για τις δαπάνες μισθοδοσίας θα πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο της δαπάνης.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 4 της Α. 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' (αρχή αναλογιών) και δ' (σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών) της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/τ.Α' /26-07-2013) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται : «Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύνανται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου».

Επειδή, με τις παραγράφους 1, 4 και 6 της εγκυκλίου Ε. 2015/31-1-2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται ότι: Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013. {...} 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι

δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: - Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. - Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. - Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). - Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. 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. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. {...} 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) διευκρινίσθηκε ότι: «Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/τ.Α' /26-07-2013) είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2. Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. [...] 2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου. [...] 2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.[...]

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014, το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 αντικαταστάθηκε ως εξής: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, στην παρούσα περίπτωση από την έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι: α) η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας εξέδωσε την υπ' αριθ./03.04.2023 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος στα είδη

φορολογίας: ΕΙΣΟΔΗΜΑ και Φ.Π.Α., για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 (φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2019), κατά τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 4987/2022, όπου αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων, του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του Ν. 4987/2022, ήτοι της εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η «αρχή των αναλογιών», σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου και την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017 (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., β) τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία, καθώς η υπ' αριθμ./07.02.2024 εισήγηση του υπαλλήλου που έφερε την εντολή ελέγχου, εγκρίθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στις 07-02-2024, για εφαρμογή της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 4 της απόφασης Α. 1008/2020 και της εγκυκλίου Ε. 2016/2020 και γ) διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων «μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας»: α) καθαρής αξίας 8,06€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 1,94€, ήτοι συνολικής αξίας 10,00€ και β) καθαρής αξίας 2,18€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 0,52€, ήτοι συνολικής αξίας 2,70€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), για τις οποίες επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., ποσών 500,00€ και 1.000,00€, με τις υπ' αριθμ.,/2019 Α.Ε.Π. και/2019 Α.Ε.Π., λόγω υποτροπής, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του ατεκμηρίωτα επικαλείται ότι: α) **δεν υποβλήθηκε εισήγηση** του υπαλλήλου που έφερε την εντολή ελέγχου και **δεν εκδόθηκε αιτιολογημένη απόφαση** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, με την μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της αρχής αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014, παράλειψη η οποία συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που οδήγησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, η οποία καθιστά αυτές ακυρωτές, ως νομικά πλημμελείς και β) η ελέγχουσα αρχή έκρινε εσφαλμένα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις και της πρώτης παραγράφου (περίπτωση α') του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή στο πρόσωπό του έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα, ότι πληρούνται η προαναφερόμενη προϋπόθεση α' (όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα) με το ακόλουθο σκεπτικό, στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 27): «6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΓΜΑΤΩΝ. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: 1..{..} 4. Το γεγονός ότι υφίστανται παραβάσεις «μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας» (άρθρο 58Α του Κ.Φ.Δ.), κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 {..} 7. Το γεγονός ότι, όπως αναλύεται στο κεφάλαιο 5.5 «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΚΑΘΕ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ Ή ΕΜΜΕΣΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ» της παρούσας έκθεσης, διαπιστώθηκε ότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και κατόπιν έγκρισης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. εφαρμόστηκε η μέθοδος της «αρχής των αναλογιών» και προσδιορίστηκαν ακαθάριστα έσοδα 308.391.64€ και 363.082,60€, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα».

Επειδή, το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014, αναφέρεται στο περιεχόμενο και στον τρόπο εφαρμογής της τεχνικής ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και ειδικότερα: α) την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, β) την τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και γ) την τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, ήτοι **δεν περιλαμβάνει την περίπτωση α' της εφαρμοζόμενης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών από την ελεγκτική αρχή.**

Επειδή, από τις κείμενες διατάξεις προκύπτει ότι, η έγκριση της Προϊσταμένης της ελεγκτικής αρχής μπορεί να είναι είτε γραπτή είτε προφορική, χωρίς την υποχρέωση κοινοποίησής της στο φορολογούμενο. Οι δε επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα εγκύκλιοι με αριθμό ΠΟΛ. 1050/2014 και 1094/2014, εν προκειμένω, **δεν τυγχάνουν εφαρμογής**, ως προς την επιλογή της

εφαρμογής της τεχνικής που εφαρμόσθηκε. Σε κάθε περίπτωση, δια των συνταχθεισών εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπογράφονται από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. και γίνεται επί του σώματος αυτών αναφορά, για όλη την ακολουθούμενη διαδικασία, προκύπτει χωρίς καμία αμφισβήτηση η έγκρισή της, για την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου. Εξάλλου, μέσω των εγγράφων που απεστάλησαν στον ελεγχόμενο και ζητήθηκαν πληροφορίες, για τη διαμόρφωση των συντελεστών μικτού κέρδους, τα έγγραφα αυτά υπογράφονται από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. και σαφώς συνάγεται ότι, ήταν με την απόλυτη συμφωνία και έγκρισή της, η επιλογή της συγκεκριμένης τεχνικής (αναλογιών) και η όλη ακολουθούμενη διαδικασία.

Επειδή, εξάλλου, ο έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος με την μέθοδο της περίπτωσης α' (αρχής των αναλογιών) της παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022, μπορεί να γίνει με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δηλαδή με την χρήση οποιουδήποτε στοιχείου - πληροφορίας ή αξιόπιστης και γενικά αποδεκτής ελεγκτικής επαλήθευσης, από τα οποία να μπορεί να στοιχειοθετηθεί η ύπαρξη αδήλωτης φορολογητέας ύλης, χωρίς αυτό να προϋποθέτει την αιτιολόγηση της επιλογής της από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και το λόγο αποκλεισμού των άλλων τεχνικών, σύμφωνα με το άρθρο 4 της Α. 1008/2020.

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως διευκρινίσθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 της εγκυκλίου Ε. 2015/31-01-2020 και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κ.Φ.Δ. όταν «τα φορολογικά στοιχεία» δεν συντάσσονται σύμφωνα με το Ν. 4987/2022, καθώς επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., λόγω «μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων»: α) καθαρής αξίας 8,06€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 1,94€, ήτοι συνολικής αξίας 10,00€ και β) καθαρής αξίας 2,18€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 0,52€, ήτοι συνολικής αξίας 2,70€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενοι **τυγχάνουν απορριπτέοι.**

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, με την παράγραφο 2 της εγκυκλίου Ε. 2015/31-1-2020 διευκρινίστηκε ότι: Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1.[...] 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο».

Επειδή, με τις παραγράφους Α,Γ και Ε της εγκυκλίου Ε. 2016/31-01-2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. 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 φορολογούμενου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή και Επληροφοριών 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. [...] Ε. **Λοιπά θέματα.** Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε

περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται: **«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 εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. {...} **Άρθρο 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 και 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 οριζόμενων 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».

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο. 4. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους. 5. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δε διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1019/16-01-2015 (ΦΕΚ Β 221/17-02-2015), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προβλέπεται ότι: «Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής». 1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μην διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014. 2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες: ...2.17. Εστιατόρια κλπ. συναφείς δραστηριότητες..»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 εκδόθηκε η απόφαση 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 ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών, όπως ορίζει το άρθρο 27 του 4987/2022.

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. [...] Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...] Άρθρο 11 - 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 η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α. 1293/2019, ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, κάθε κρινόμενου έτους, προκειμένου να

επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματά της (κέρδη ή ζημίες περιόδου) βάσει ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Α.1008/27-1-2020 απόφασης ορίζεται ότι: «Άρθρο 7: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το διοικητικό πλαίσιο (Α. 1008/20-01-2020 και Ε. 2016/31-01-2020) και τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος βάσει ελέγχου με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, στο άρθρο 34 του 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 11-04-2024 θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής (σελίδες 23 έως 29) και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι: «Από το σύνολο των αγορών των τροφίμων (κρεάτων) καθώς και το σύνολο των κιλών που έχει στην διάθεση του ο έλεγχος, προσδιόρισε το κόστος ανά κιλό κρέατος, ανά χρήση ως παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΕΙΔΟΣ	ΣΥΝ.ΑΓΟΡΩΝ	ΣΥΝ.ΚΙΛΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ Kgr
ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ	39.159,56	10.582,44	3,70€
ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	13.137,80	4.238,00	3,10
ΦΙΛΕΤΟ ΣΤΗΘΟΣ	5.400,80	1.080,16	5,00
ΠΑΝΣΕΤΑΚΙ ΦΕΤΕΣ	1.785,38	404,85	4,41
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	12.452,55	2.695,13	4,62
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΟΥΤΙ ΚΟΤΤΑΣ	16.149,25	3.229,85	5,00
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΕΙΚΟΝ ΚΟΤΤΑΣ	2.006,45	401,29	5,00
ΣΝΙΤΣΕΛ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ 90 gr	2.051,97	467,50	4,38
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ ΠΙΠΕΡΟΝ	2.179,40	641,63	3,40
ΜΠΙΦΤΕΚΙ-ΚΙΜΑΣ	2.051,97	467,50	5,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΕΙΔΟΣ	ΣΥΝ.ΑΓΟΡΩΝ	ΣΥΝ.ΚΙΛΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ Kgr
ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ	54.492,00	13.395,00	4,068€
ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	15.524,80	5.008,00	3,10
ΦΙΛΕΤΟ ΣΤΗΘΟΣ	6.252,75	1.252,75	5,00
ΠΑΝΣΕΤΑΚΙ ΦΕΤΕΣ	2.495,30	503,19	4,96

ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	14.198,83	2.797,70	5,07
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΟΥΤΙ ΚΟΤΤΑΣ	15.951,50	3.190,30	5,00
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΕΙΚΟΝ ΚΟΤΤΑΣ	1.988,40	401,98	4,95
ΣΝΙΤΣΕΛ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ 90 gr	1.964,35	415,21	4,73
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ ΠΙΠΕΡΟΝ	2.074,00	610,00	3,40
ΜΠΙΦΤΕΚΙ-ΚΙΜΑΣ	2.980,40	596,00	5,00

ΤΡΟΦΙΜΑ ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ

Ο έλεγχος, από την επεξεργασία των παραπάνω Τιμολογίων Αγοράς εμπορευμάτων και πρώτων υλών, προσδιόρισε την μέση τιμή αγοράς των ειδών που επιλέχθηκαν και καταγράφονται, στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018					
	Τιμή αγοράς άνευ (Α)	Φ.Π.Α.	Τιμή Πώλησης άνευ Φ.Π.Α. (Β)	Αναλογία Τιμής Πώλησης / Τιμή αγοράς (Β)/(Α)	Μέση αναλογία Τιμής Πώλησης /Τιμής Αγοράς
ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ	(3,70 x250/1000)+0,50	1,42	2,097	1,47	1,919
ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	(3,10 x200/1000)+0,50	1,12	2,097	1,87	
ΦΙΛΕΤΟ ΣΤΗΘΟΣ	(5 x190/1000)+0,50	1,45	2,097	1,45	
ΠΑΝΣΕΤΑΚΙ ΦΕΤΕΣ	(4,41 x120/1000)+0,50	1,03	2,097	2,04	
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	(4,62x120/1000)+0,50	1,05	2,097	1,997	
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΟΥΤΙ ΚΟΤΤΑΣ	(5 x120/1000)+0,50	1,10	2,097	1,91	
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΕΙΚΟΝ ΚΟΤΤΑΣ	(5,00 x120/1000)+0,50	1,10	2,097	1,91	
ΣΝΙΤΣΕΛ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	(4,38x90/1000)+0,50	0,89	2,097	2,35	
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ ΠΙΠΕΡΟΝ	(3,40 x120/1000)+0,50	0,91	2,097	2,30	
ΜΠΙΦΤΕΚΙ	(5 x120/1000)+0,50	1,10	2,097	1,90	
Εύρος αναλογίας Β/Α από 1,40 έως 2,35					

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019					
	Τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α. (Α)		Τιμή Πώλησης άνευ Φ.Π.Α. (Β)	Αναλογία Τιμής Πώλησης / Τιμή αγοράς (Β)/(Α)	Μέση αναλογία Τιμής Πώλησης /Τιμής Αγοράς
ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ	(4,068 x250/1000)+0,50	1,52	2,30	1,51	1,967
ΓΥΡΟΣ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	(3,10 x250/1000)+0,50	1,28	2,30	1,79	
ΦΙΛΕΤΟ ΣΤΗΘΟΣ	(5 x200/1000)+0,50	1,50	2,30	1,53	

ΠΑΝΣΕΤΑΚΙ ΦΕΤΕΣ	(4,96 x120/1000)+0,50	1,09	2,30	2,09	
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	(5,07x120/1000)+0,50	1,11	2,30	2,07	
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΟΥΤΙ ΚΟΤΤΑΣ	(5 x120/1000)+0,50	1,10	2,30	2,09	
ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΜΠΕΙΚΟΝ ΚΟΤΤΑΣ	(5 x120/1000)+0,50	1,10	2,30	2,09	
ΣΝΙΤΣΕΛ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	(4,73x120/1000)+0,50	1,07	2,30	2,09	
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ ΠΙΠΕΡΟΝ	(3,40 x120/1000)+0,50	0,98	2,30	2,34	
ΜΠΙΦΤΕΚΙ	(5 x120/1000)+0,50	1,10	2,30	2,07	
Εύρος αναλογίας Β/Α από 1,51 έως 2,34					

Περαιτέρω, ο έλεγχος υπολόγισε ποσοστό φύρας 30% στα τρόφιμα και 5% στα ποτά, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχ/σης διαμορφώνοντας τις τελικές αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή της αγοράς. Επειδή από τις προσκομισθείσες Α.Λ.Π δεν καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του ποσοστού των φαγητών και των ποτών που καταναλώθηκαν ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν τα δεδομένα ομοειδών επιχ/σεων και της κοινής πείρας καθώς και το σύνολο των αγορών, δέχεται ως ποσοστό 30% στα ποτά επί του συνολικού τζίρου και 70% επί των τροφίμων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	
Τελικές αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς για το Φορολογικό έτος 2018	
Αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς ποτών (2,13 X 95%)=	2,023
Αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς τροφίμων 1,919X70%)=	1,343
ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ $(2,023 \times 30\%) + (1,343 \times 70\%) = 0,606 + 0,940 = 1,546$	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	
Τελικές αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς για το Φορολογικό έτος 2019	
Αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς ποτών (2,14 X 95%)=	2,033
Αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς τροφίμων 1,967X70%)=	1,376
ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ $(2,033 \times 30\%) + (1,376 \times 70\%) = 0,609 + 0,963 = 1,572$	

Τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, με την εφαρμογή της τελικής μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στο κόστος πωληθέντων της ελεγχόμενης επιχείρησης και το προκύπτον μικτό κέρδος, απεικονίζονται, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	156.536,10	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (= 199.477,13 x 1,546)	308.391,64
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	199.477,13	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	199.477,13
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-42.941,03	ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	108.914,51

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019			
ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	250.437,29	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (= 230.968,58 x 1,572)	363.082,60
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	230.968,58	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	230.968,58
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	19.468,71	ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	132.114,02

{....}

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο έλεγχος προσδιορίζει :

Για τη Φορολογική Περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2018

Ακαθάριστα έσοδα, ως ακολούθως :

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	156.536,10 €
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα παρόντος ελέγχου	<u>151.855,54 €</u>
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	308.391,64 €

Ακαθάριστα έσοδα, από Παροχή Υπηρεσιών ΟΠΑΠ:

Σύνολο ακαθαρίστων ποσών από Παροχή Υπηρεσιών ΟΠΑΠ	5.580,90€
Σύνολο εξόδων από Παροχή υπηρεσιών	<u>3.728,04€</u>
Καθαρά Κέρδη Παροχή υπηρεσιών	1.852,86€

Καθαρά Κέρδη, ως ακολούθως:

Καθαρά αποτελέσματα βιβλίων Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	-147.507,34 €
Πλέον: Δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες δαπάνες	0,00 €
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες παρόντος ελέγχου (άρθρο 12 παρ.2 Ν. 4172/13)	10.220,00 €
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα παρόντος ελέγχου	<u>151.855,54€</u>
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	14.568,20 €
Πλέον: Καθαρά Κέρδη από παροχή υπηρεσιών ΟΠΑΠ	<u>1.852,86 €</u>
Τελικά Καθαρά Κέρδη	16.421,06 €

Για τη Φορολογική Περίοδο 01/01/2019 έως 31/12/2019

Ακαθάριστα έσοδα, ως ακολούθως :

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	250.437,29 €
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα παρόντος ελέγχου	<u>112.645,31 €</u>
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	363.082,60 €

Ακαθάριστα έσοδα, από Παροχή Υπηρεσιών ΟΠΑΠ:

Σύνολο ακαθαρίστων ποσών από Παροχή Υπηρεσιών ΟΠΑΠ	85.769,88€
Έξοδα Παροχή Υπηρεσιών ΟΠΑΠ	<u>53.620,59 €</u>
Καθαρά Κέρδη από Παροχή Υπηρεσιών	32.149,29€

Καθαρά Κέρδη, ως ακολούθως:

Καθαρά αποτελέσματα βιβλίων Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	-93.241,78 €
--	--------------

Πλέον: Δηλωθείσες μη εκπιπόμενες δαπάνες	0,00 €
Μη εκπιπόμενες δαπάνες παρόντος ελέγχου (άρθρο 12 παρ.2 Ν. 4172/13)	8.331,76€
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα παρόντος ελέγχου	<u>112.645,31€</u>
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	27.735,29€
Πλέον: Καθαρά Κέρδη από παροχή υπηρεσιών ΟΠΑΠ	<u>32.149,29€</u>
Τελικά Καθαρά Κέρδη	59.884,58€

.....»

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του **γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα** επικαλείται ότι: {...} Εν προκειμένω, όπως αποτυπώνεται στις ένδικες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος υπέπεσε σε μία σειρά πλημμελειών, αναφορικά με την (μη) ορθή εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, δυνάμει των οποίων καθίσταται σαφές ότι είναι παντελώς αναξιόπιστα, παραπλανητικά, αλλά και εξωφρενικά τα εξαχθέντα αποτελέσματα κερδών και εκροών στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία Φ.Π.Α. αντίστοιχα. Ειδικότερα: ο διενεργηθείς έλεγχος αγνόησε πλήρως τα όσα ρητώς αναφέρονται στις οδηγίες της Διοίκησης και στην υπ' αριθ. πρωτ. Ε. 2016/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ και δεν αξιοποίησε, ως έδει, ως κύρια πηγή πληροφοριών την επιχείρησή του. - ενώ ορίζεται ρητά ότι «για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.» και γίνεται αποδεκτό ότι, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, δεν υφίστατο καμία απολύτως παράβαση, εντούτοις ο έλεγχος δεν συνεκτίμησε καθόλου το γεγονός αυτό, ώστε να προσδιορίσει ένα δίκαιο και ακριβές φορολογικό αποτέλεσμα. {...} Στην περίπτωση της επιχείρησής του, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής, καθίσταται σαφές ότι η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, δεν είναι η ενδεδειγμένη για τον προσδιορισμό των εσόδων, αφού δεν υφίσταται αρχείο απογραφής και ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγκαστικά λαμβάνει υπόψη για τη διενέργεια επαληθεύσεων μόνο το αρχικό απόθεμα και τις αγορές που διενήργησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση και δεν δύναται να έχει υπόψη το τελικό απόθεμα της επιχείρησης, το οποίο δεν δύναται να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο. {...} Στην περιπτώσή του, ο έλεγχος υπολόγισε την σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/ τιμής αγοράς των προϊόντων σε 1,546 (2018) και 1,572 (2019), δείκτης ο οποίος είναι υπέρμετρα υψηλός και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα και τις συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του. Τα ποσοστά αυτά καταδεικνύουν την προχειρότητα με την οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος σε βάρος της επιχείρησής του, αφού σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και τα συναλλακτικά έθιμα, σε επιχειρήσεις με αντίστοιχο αντικείμενο με τη δική του, είναι σαφέστατο ότι το κόστος πωληθέντων, δεν ταυτίζεται με το σύνολο των αγορών, αφού, εν προκειμένω η επιχείρησή του δεν πουλάει όλα τα προϊόντα που παρασκευάζει με τις πρώτες ύλες που αγοράζει, είτε λόγω δωρεάν διαθέσεων, είτε λόγω σφαλμάτων που διενεργούνται από τους υπαλλήλους της επιχείρησης, είτε λόγω επιστροφών που διενεργούνται από τους πελάτες (π.χ. λόγω καθυστερημένης παραγγελίας), είτε λόγω απούλητων προϊόντων. Συνεπώς, είναι καταφανέστατο ότι δεν αξιολογήθηκαν οι ειδικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής του, τα δε αποτελέσματα του ελέγχου διαστρεβλώνουν τα πραγματικά δεδομένα λειτουργίας της επιχείρησης και ως εκ τούτου, δεν καθίστανται αξιόπιστα. {...} Περαιτέρω ο έλεγχος υπολόγισε ποσοστό φύρας 30% στα τρόφιμα και 5% στα ποτά λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχ/σης διαμορφώνοντας τις τελικές αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή της αγοράς, καθ' όσον το ελάχιστο ποσοστό φύρας, που θα έπρεπε να ληφθεί υπ' όψη στην ελεγχόμενη περίπτωση ανέρχεται σε 40% που έχει κατά καιρούς ληφθεί υπόψη σε αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. {...} Συνεπώς, το ποσοστό φύρας στο γύρο της επιχείρησής του, είναι ακόμα μεγαλύτερο από το 40% που έχει λάβει υπόψη του το Επιμελητήριο Κυκλάδων. Ενώ, αντί του ποσοστού 5% στα αναψυκτικά, θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη ποσοστό 10% φύρας για προϊόντα κάβας, το οποίο είναι γενικά αποδεκτό ποσοστό για επιχειρήσεις ψητοπωλείου...».

Επειδή, η μέθοδος της «αρχής των αναλογιών» είναι μία τεχνική που προσδιορίζει μία αξιόπιστη σχέση – αναλογία που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο συντελεστής μικτού κέρδους, η οποία εφαρμόζεται σε μία γνωστή εκ των προτέρων βάση, το κόστος πωληθέντων. Η ορθότητα του αποτελέσματος της μεθόδου αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται. Προκειμένου να επιτευχθεί η ως άνω αξιοπιστία χρησιμοποιούνται τα πραγματικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, οι τιμές πώλησης, οι δαπάνες, το κόστος παραγωγής κ.λ.π., όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά της αρχεία, από πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρέχει η ίδια η επιχείρηση, αλλά και τρίτοι, συνήθως αντισυμβαλλόμενοι. Στα πλαίσια αυτά χρησιμοποιούνται ενδεικτικά, τιμοκατάλογοι ή τιμές στα ράφια, συγκρίνονται τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, ερευνώνται αρχεία αποθήκης, βιβλίο παραγγελιών, στοιχεία αντισυμβαλλόμενων και άλλες συναφείς πληροφορίες (Ε.2016/2020). Το πρώτο βήμα για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών είναι η επαλήθευση του κόστους πωληθέντων. Δεύτερο βήμα αποτελεί η εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους με αξιόπιστο τρόπο, ενώ τρίτο βήμα αποτελεί ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, ακολούθως, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι μέσες σταθμισμένες τιμές, αγοράς και πώλησης των εμπορευμάτων και κόστους και πώλησης των προϊόντων που παράγονται κατόπιν επεξεργασίας της πρώτης ύλης (κρέας χοιρινό και βόειο και κοτόπουλο), προκειμένου η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους ή επί των πωλήσεων να είναι σωστή και επομένως ο τύπος για την εύρεση της αξιόπιστης αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων που χρησιμοποιήθηκε στην προκειμένη περίπτωση, διαμορφώνεται ως εξής: Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους = μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. – μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α. / μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εν προκειμένω, καθότι υπάρχουν πολλά είδη με διαφορετική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων θα πρέπει να προσδιορισθεί η μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς ή κόστους και πώλησης και με βάση το ποσοστό συμμετοχής του κάθε είδους στο σύνολο των αγορών και πωλήσεων των αγαθών (προϊόντων και εμπορευμάτων).

Επειδή, ο προσφεύγων εμφανίζει ποσοστά μικτού κέρδους, αρνητικά επί πωλήσεων και επί αγορών, τα οποία ανέρχονται σε -27,43,23% και -21,52%, κατά το φορολογικό έτος 2018, αντίστοιχα και 7,77% και 8,42%, επί πωλήσεων και επί αγορών, κατά το φορολογικό έτος 2019, αντίστοιχα, τα οποία είναι αδικαιολόγητα με βάση τα επικρατούντα συναλλακτικά δεδομένα των επιχειρήσεων και τους επιτυγχανόμενους συντελεστές μικτού κέρδους των ομοειδών οντοτήτων που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες

Επειδή, τα ποσοστά Μικτού Περιθωρίου Κέρδους επί κόστους για τα προαναφερόμενα προϊόντα και εμπορεύματα, με βάση τα χαρακτηριστικά του προσφεύγοντος (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες κ.λ.π.), την κοινή πείρα, την εμπορική πρακτική και το πραγματοποιούμενο ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου, κρίνονται μη αξιόπιστα, καθότι από το πραγματοποιούμενο Μικτό Κέρδος της, αφαιρώντας τα λειτουργικά της έξοδα, το Καθαρό Κέρδος της, για την εκμετάλλευση του ψητοπωλείου, καθίσταται αρνητικό.

Επειδή, η ατομική οντότητα δεν υποχρεούται στη διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων της στο τέλος κάθε φορολογικού έτους και δεν προέβη σε προαιρετική διενέργεια αυτής, ως εκ τούτου δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, ο προσφεύγων ανακριβώς επικαλείται ότι: «η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, δεν είναι η ενδεχόμενη για τον προσδιορισμό των εσόδων, αφού δεν υφίσταται αρχείο απογραφής και ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγκαστικά λαμβάνει υπόψη για τη διενέργεια επαληθεύσεων μόνο το αρχικό απόθεμα και τις αγορές που διενήργησε η επιχείρηση μέσα στη χρήση και δεν δύναται να έχει υπόψη το τελικό απόθεμα της επιχείρησης», ενώ σύμφωνα με την θεωρία, τους κανόνες και την πρακτική της λογιστικής και ελεγκτικής, το τελικό απόθεμα προηγούμενης χρήσης είναι το αρχικό της επόμενης και εν προκειμένω, ο λογισμός αυτών (αποθεμάτων αρχής και λήξης χρήσης) δεν ασκεί ουσιαστική επίδραση επί των προσδιορισθέντων μικτών και καθαρών αποτελεσμάτων.

Αβασίμως δε επικαλείται ότι, από τον έλεγχο λαμβάνεται υπόψη, η ύπαρξη αρχικού αποθέματος, αφού τέτοιο δεν υφίσταται, λόγω μη διενέργειας απογραφής, όπως προελέγχθη.

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή προσδιορίσθηκε **φύρα παραγωγής** (απώλεια βάρους, απομείωση παραγομένων προϊόντων) 30% για τα τρόφιμα-κρέατα της εκμετάλλευσης του «ψητοπωλείου» και **εμπορική φύρα** 5% για τα ποτά, ενώ ο προσφεύγων επικαλείται **αναπόδεικτα** ότι αυτή ανέρχεται σε 40% και 10%, αντίστοιχα.

Επειδή, οι προσδιοριζόμενοι από τη φορολογική Διοίκηση, δείκτες περιθωρίου μικτού κέρδους 54,6% και 57,20% επί του κόστους, για την δραστηριότητα του «ψητοπωλείου», κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, με βάση τις επικρατούσες συνθήκες στην αγορά, τη κοινή πείρα, τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες, ανταγωνισμός κ.λ.π.), με την παρούσα απόφαση **κρίνονται** ότι προσδιορίσθηκαν με αξιόπιστο τρόπο.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, ο έλεγχος υπολόγισε τη σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/ τιμής αγοράς των προϊόντων σε 1,546 (2018) και 1,572 (2019), δείκτης ο οποίος είναι υπέρμετρα υψηλός και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά δεδομένα και τις συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή του, **χωρίς να προσκομίζει** κατ' αρχήν στην ελεγκτική αρχή και εν συνεχεία με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής για την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας **κανένα αποδεικτικό στοιχείο**, ιδίως από τα λογιστικά αρχεία της δικής του επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το διοικητικό πλαίσιο (Α. 1008/20-01-2020 και Ε. 2016/31-01-2020) και τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος βάσει ελέγχου με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022, **λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.**

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, για προδήλως εσφαλμένο υπολογισμό, άλλως πλημμελώς, των ακαθάριστων εσόδων του, με την εφαρμογή της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», για την εκμετάλλευση του «ψητοπωλείου», κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, κρίνεται **αναπόδεικτος.**

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία

απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... {...} ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή ακολούθως, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. **Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες».** 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα

δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 11/04/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι: «δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες αμοιβών προσωπικού (σελίδες 12 έως 14 έκθεσης ελέγχου), που πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ποσών 10.220,00€ και 8.331,76€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, καθότι η εξόφληση αυτών δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του ιδίου Κώδικα, ως ακολούθως:

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ €
2018	48.716,53	38.496,53	10.220,00
2019	71.689,61	63.357,85	8.331,76

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του ατεκμηρίωτα επικαλείται ότι: «το σύνολο των δαπανών του μισθοδοσίας θα πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προκύπτει από τις τραπεζικές εξοφλήσεις των μισθοδοσιών του, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη».

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι, δεν εξοφλήθηκαν με σύννομο τρόπο τμηματικά ή ολικά, ήτοι με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, ποσών 10.220,00€ και 8.331,76€, αντίστοιχα, οι οποίες δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα των κρινόμενων φορολογικών ετών και συνεπώς θα έπρεπε να περιλαμβάνονται στη φορολογική αναμόρφωση» στην κατάσταση των οικείων ετών (ΠΟΛ., 1113/2-6-2015 και 1043/2017).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία τόσο στην ελεγκτική αρχή, όσο και στο ενδικοφανές στάδιο, αναφορικά για τις δαπάνες αμοιβών προσωπικού, καθότι μέρος της εξόφλησης αυτών δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή ορθώς καταλόγισε, ως λογιστική διαφορά, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, το ποσό των 10.220,00€ και 8.331,76€, αντίστοιχα.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται λογιστικά και φορολογικά κέρδη βάσει δηλώσεων, φορολογικού ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, όπως παρακάτω:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Προσδιορισμός αποτελεσμάτων	Ποσά Δήλωσης (€)	Ποσά Ελέγχου (€)	Ποσά Απόφασης (€)
Ακαθάριστα έσοδα	156.536,10	308.391,64	308.391,64
Μείον: Κόστος πωληθέντων	199.477,13	199.477,13	199.477,13
Μικτά κέρδη	(42.941,03)	108.914,51	108.914,51
Εκπιπτόμενες δαπάνες	104.566,31	104.566,31	104.566,31
Αποτέλεσμα προ φόρων Κέρδη / Ζημία	(147.507,34)	4.348,20	4.348,20
Λογιστικές διαφορές		10.220,00	10.220,00
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ- ΕΜΠΟΡΙΑΣ	(147.507,34)	14.568,20	14.568,20
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.852,86	1.852,86	1.852,86
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΑ)	(145.654,48)	16.421,06	16.421,06

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Προσδιορισμός αποτελεσμάτων	Ποσά Δήλωσης (€)	Ποσά Ελέγχου (€)	Ποσά Απόφασης (€)
Ακαθάριστα έσοδα	250.437,29	363.082,60	363.082,60
Μείον: Κόστος πωληθέντων	230.968,58	230.968,58	230.968,58
Μικτά κέρδη	19.468,71	132.114,02	132.114,02
Εκπιπτόμενες δαπάνες	112.710,49	112.710,49	112.710,49
Αποτέλεσμα προ φόρων Κέρδη - (Ζημία)	(93.241,78)	19.403,53	19.403,53
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ- ΕΜΠΟΡΙΑΣ	(93.241,78)	19.403,53	19.403,53
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	50.437,31	32.149,29	32.149,29
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	53.401,59	0,00	0,00
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		8.331,76	8.331,76
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΑ)	10.597,12	59.884,58	59.884,58

Επειδή, για τις υπ' αριθμ./11.04.2024 και/11.04.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμων, φορολογικών περιόδων 1.1-31.12.2018 και 1.1-31.12.2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (φαστ φουντ), με παροχή καθίσματος, αλλά όχι σερβιρίσματος» και έδρα στην οδό -, Τ.Κ., Νομού Καβάλας, ήτοι την επικύρωση των υπ' αριθμ., α)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018 και δ)/11.04.2024 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμ./11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	6.754,29	19.278,20	19.278,20	12.523,91
	Της συζύγου				
Χρεωστικό ποσό		1.243,26	3.998,52	3.998,52	2.755,26
Προκαταβολή φόρου		840,81	840,81	840,81	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022			1.377,63	1.377,63	1.377,63
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			160,12	160,12	160,12
Τέλος επιτηδεύματος		750,00	750,00	750,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		2.834,07	2.834,07	2.834,07	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		0,00	4.293,01	4.293,01	4.293,01

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

2) Επί της υπ' αριθμ./11.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	13.369,82	62.657,28	62.657,28	49.287,46
	Της συζύγου				
Χρεωστικό ποσό		1.866,05	19.482,74	19.482,74	17.616,69
Προκαταβολή φόρου		2.331,37	2.331,37	2.331,37	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022			8.808,35	8.808,35	8.808,35
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		30,14	3.025,30	3.025,30	2.995,16
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00

Διαφορά συμφηφισμού	5.477,56	5.477,56	5.477,56	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	0,00	29.420,20	29.420,20	29.420,20

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμόν/11-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	156.538,12	308.393,66	308.393,66	151.855,54
Αξία φορολογητέων εισροών	244.610,58	244.610,58	244.610,58	0,00
Σύνολο φόρου εκροών	37.537,90	73.983,23	73.983,23	36.445,33
Υπόλοιπο φόρου εισροών	44.855,95	44.822,77	44.822,77	(33,18)
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.318,05			(7.318,05)
Χρεωστικό υπόλοιπο		29.160,46	29.160,46	29.160,46
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022		14.580,22	14.580,22	14.580,22
Σύνολο Φ.Π.Α. για καταβολή		43.740,69	43.740,69	43.740,69
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.318,05			(7.318,05)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

4)Επί της υπ' αριθμόν/11-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	250.587,80	363.233,11	363.233,11	112.645,31
Αξία φορολογητέων εισροών	273.210,46	273.210,46	273.210,46	0,00
Σύνολο φόρου εκροών	40.289,00	58.394,93	58.394,93	18.105,93
Υπόλοιπο φόρου εισροών	50.458,43	43.140,38	43.140,38	(7.318,05)
Πιστωτικό υπόλοιπο	10.169,43			(10.169,43)

Χρεωστικό υπόλοιπο		15.254,55	15.254,55	15.254,55
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022		7.627,27	7.627,27	7.627,27
Σύνολο Φ.Π.Α. για καταβολή		22.881,82	22.881,82	22.881,82
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.169,43			(10.169,43)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.