



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **17.01.2025**

Αριθμός απόφασης: **63**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1.....859 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).

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. 1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **20.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό

...../...**07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, **β)** της με αριθμό/...**07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, **γ)** της με αριθμό/...**07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018 και **δ)** της με αριθμό/...**07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **20.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση (εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης (φαστ-φουντ)), κύριος φόρος ύψους 2.729,95€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 1.364,98€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 175,95€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.270,88€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 160.599,94€ από 81.228,60€ βάσει δήλωσης (διαφορά 79.371,34€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

- Με τη με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.656,47€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 1.328,24€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 171,03€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.155,74€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 180.116,67€ από 115.890,66€ βάσει δήλωσης (διαφορά 64.226,01€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

- Με τη με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **32,24€** και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 19.016,88€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 9.508,44€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **28.525,32€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του σε 160.685,94€, από 81.314,60€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 79.371,34€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

- Με τη με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **93,11€** και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 10.649,94€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 5.294,53€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **15.883,60€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του σε 180.836,80€, από 116.610,79€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 64.226,01€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από ...**07.2024** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της με αριθμό/...**06.2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράβαση 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 αναπόδεικτες εκθέσεις ελέγχου.

2) Αβάσιμα και μη σύννομα τα αποτελέσματα 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) Παράλειψη συνυπολογισμού ποσοστού φύρας (35% και 30% κατά περίπτωση).

4) 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, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή
- δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή
- ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών.

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, με την Ε 2015/31.01.2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.», διευκρινίσθηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.... 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. 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν

επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίσθηκε 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 ΚΦΔ...

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 εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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 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

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, με την Ε. 2016/2020 με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)», διευκρινίσθηκε ότι: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία,

γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται 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 δραστηριότητας. -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. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ».

Επειδή, με το άρθρο 76 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 το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο....*».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)....*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις από ...07.2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., η Δ.Ο.Υ. πραγματοποιώντας αρχικά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Από τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) του προσφεύγοντος διαπίστωσε ότι για το φορολογικό έτος 2018 οι συντελεστές μικτού κέρδους επί των πωλήσεων αλλά και επί των αγορών ήταν αρνητικοί, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 ήταν πολύ μικροί για τον κλάδο του ψητοπωλείου, ενώ υφίστατο μεγάλη απόκλιση τους μεταξύ των δύο χρήσεων, με ίδιο κόστος πωληθέντων.

	2018	2019	Απόκλιση μεταξύ ετών
Σ.Μ.Κ. επί των πωλήσεων	-3,43%	16,79%	20,22%
Σ.Μ.Κ. επί των αγορών	-3,31%	20,17%	23,48%

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψη της ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος: **α)** εμπορευόταν ευπαθή και άμεσα αναλώσιμα αγαθά με μικρή διάρκεια ζωής (κρέας, λαχανικά, ψωμί) σχεδόν σε καθημερινή βάση με σταθερές αγοραζόμενες ποσότητες και σε καμία περίπτωση δεν δύνατο να δημιουργηθούν αποθέματα σε αυτού του είδους τα αγαθά, **β)** βρισκόταν στον 4ο χρόνο της λειτουργίας της και ήταν σε θέση να γνωρίζει τις διακυμάνσεις της πελατείας της για κάθε μήνα του έτους, **γ)** διέθετε δύο ιδιόκτητα μηχανάκια για την εξυπηρέτηση των κατ' οίκον παραγγελιών, **δ)** απασχολούσε 7-9 άτομα προσωπικό και **ε)** βρίσκεται σε κεντρικό σημείο της πόλης της, κατέληξε στο ότι δεν δικαιολογούνται σε καμία περίπτωση οι αρνητικοί συντελεστές Μ.Κ. του έτους 2018 αλλά ούτε και οι τόσο χαμηλοί του έτους 2019 και προχώρησε στον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου Μ.Κ., καταγράφοντας από τα ληφθέντα παραστατικά αγορών, την αγοραζόμενη ποσότητα και την καθαρή αξία αγοράς των αγαθών με την μεγαλύτερη εμπορευσιμότητα (ψωμάκια, πίτα κατεψυγμένη, χοιρινό νωπό και κοτόπουλο νωπό), για τους μήνες Μάιο του έτους 2018 και Οκτώβριο του έτους 2019, που παρουσίαζαν τις μεγαλύτερες αγορές και απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

Αγορές Μαΐου του έτους 2018

ΨΩΜΑΚΙΑ			ΠΙΤΑ ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΗ			ΧΟΙΡΙΝΟ ΝΩΠΟ			ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΝΩΠΟ		
τμχ	καθαρή αξία/τμχ	Σύνολο	τμχ	καθαρή αξία/τμχ	Σύνολο	κιλά	καθαρή αξία/κιλό	Σύνολο	κιλά	καθαρή αξία/κιλό	Σύνολο
2.775	0,10€	289,05€	6.384	0,11€	681,00€	685	3,74€	2.562,11€	848,42	3,00€	2.545,25€

Αγορές Οκτωβρίου του έτους 2018

ΨΩΜΑΚΙΑ			ΠΙΤΑ ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΗ			ΧΟΙΡΙΝΟ ΝΩΠΟ			ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΝΩΠΟ		
τμχ	καθαρή αξία/τμχ	Σύνολο	τμχ	καθαρή αξία/τμχ	Σύνολο	κιλά	καθαρή αξία/κιλό	Σύνολο	κιλά	καθαρή αξία/κιλό	Σύνολο
2.905	0,10€	290,50€	7.020	0,11€	780,30€	795,18	4,08€	3.247,48€	546,15	3,00€	1.638,45€

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κλήθηκε με την με αριθμ. πρωτ. .../...**05.2024** πρόσκληση από την φορολογική αρχή να υποδείξει τα γραμμάρια ψημένου κρέατος που αναλογούσαν στο σάντουιτς καθώς και την ανάλογη φύρα και να προσκομίσει τον τιμοκατάλογο του ψητοπωλείου.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα και με τα με αριθμ. πρωτ./...**05.2024** και/...**06.2024** έγγραφα του, διευκρίνισε τα παρακάτω:

1. Η ποσότητα ψημένου κρέατος που αναλογούσε σε κάθε σάντουιτς ήταν 120γρ.
2. Η φύρα υπολογίσθηκε σε 25% στον γύρο χοιρινό και 22% στο γύρο κοτόπουλο, επιπλέον η φύρα από απούλητες ποσότητες ψημένου κρέατος υπολογίσθηκε στο 4%.
3. Το σάντουιτς με γύρο χοιρινό ή κοτόπουλο πωλούνταν στα 2,50€ (2,02€ καθαρή αξία) σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο που προσκόμισε.
4. Μέσα στη τιμή του σάντουιτς συμπεριλαμβάνονταν και έτερα υλικά όπως ντομάτα, κρεμμύδι, κέτσαπ, μουστάρδα, πατάτες και αλοιφή των οποίων το κόστος ανερχόταν στα 0,80€.

Παρόλο που η ποσότητα 120γρ ψημένου κρέατος ανά σάντουιτς που υποδείχθηκε από τον προσφεύγοντα, θεωρήθηκε υπερβολική και έξω από τη συνήθη πρακτική, διότι σε προγενέστερο έλεγχο ομοειδούς επιχείρησης κατά την διενέργεια αυτοψίας, αγοράσθηκαν δύο σάντουιτς των οποίων το κρέας ζύγιζε (με ζυγαριά ακρίβειας) μεταξύ 80-100γρ. και ομοιάζει με την ποσότητα ψημένου κρέατος σε μερίδα φαγητού βάσει της οικείας αγορανομικής διάταξης, η φορολογική αρχή για λόγους μη αμφισβήτησης έκανε δεκτή την υποδειχθείσα από τον προσφεύγοντα ποσότητα ψημένου κρέατος. Δεν έγινε δεκτό το κόστος των 0,80€ που υπέδειξε ο προσφεύγων για τα έτερα υλικά (πατάτες, κρεμμύδια, ντομάτες, αλοιφές, κέτσαπ-μουστάρδα), με το αιτιολογικό ότι υπερέβαιναν κατά πολύ ακόμα και το κόστος του κρέατος που αναλογούσε σε κάθε σάντουιτς και δεν μπορούν να χωρέσουν σε μια κανονική πίτα, το οποίο και προσδιόρισε στα 0,40€ σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς του προσφεύγοντος.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή υπολόγισε τον αριθμό των παραγομένων σάντουιτς από ένα κιλό νωπό κρέας, ως κάτωθι:

	Είδος κρέατος	Νωπό κρέας σε γρ.	Φύρα ψησίματος %	Ψημένο κρέας σε γρ.	Φύρα απούλη- του ψημένου κρέατος %	Τελικό ψημένο κρέας που έγινε σάντουιτς %	Ποσότητα ψημένου κρέατος στο σάντουιτς σε γρ.	Παραγόμενα σάντουιτς στο κιλό νωπού κρέατος τμχ
Μάιος 2018	Γύρος χοιρινός νωπός	1000	25	750	4	720	120	6
	Κοτόπουλο νωπό	1000	22	780	4	750	120	6,25
Οκτώβριος 2019	Γύρος χοιρινός νωπός	1000	25	750,00	4	720	120	6
	Κοτόπουλο νωπό	1000	22	780,00	4	750	120	6,25

και προχώρησε στην εύρεση του Σ.Μ.Κ. από την πώληση του εν λόγω είδους ως κάτωθι:

	Είδος κρέατος	Σάντουιτς ανά κιλό νωπού κρέατος Τμχ	Τιμή αγοράς κιλού νωπού κρέατος σε €	Κόστος κρέατος ανά σάντουιτς σε €	Ψωμάκια, πίτες και λοιπά (αλοιφές, ντομάτα, κλπ.) σε €	Συνολικό κόστος ανά σάντουιτς σε €	Τιμή πώλησης ανά σάντουιτς σε €	Μικτό κέρδος ανά σάντουιτς σε €	Συντελεστής Μ.Κ.	Μ.Ο.
Μάιος 2018	Γύρος χοιρινός νωπός	6	3,74	0,62	0,51	1,13	2,02	0,89	78,27%	91,16%
	Κοτόπουλο νωπό	6,25	3,00	0,48	0,51	0,99	2,02	1,03	104,04%	
Οκτώβριος 2019	Γύρος χοιρινός νωπός	6	4,08 €	0,68 €	0,51	1,19	2,02	0,83	69,65%	86,77%
	Κοτόπουλο νωπό	6,25	3,00 €	0,48 €	0,51	0,99	2,02	1,03	103,88%	

Λόγω της μεγάλης απόκλισης των Σ.Μ.Κ. βάσει των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος και αυτών που προσδιόρισε η Δ.Ο.Υ., η τελευταία προέβη:

α) στον υπολογισμό του αριθμού των σάντουιτς που παρήχθησαν από τις ποσότητες νωπού κρέατος που αγόρασε ο προσφεύγων τους μήνες Μάιο του έτους 2018 και Οκτώβριο του έτους 2019 και ακολούθως στον προσδιορισμό των εσόδων από τις πωλήσεις αυτών ως εξής:

	Είδος κρέατος	Νωπό κρέας σε γρ.	Φύρα ψησίματος %	Ψημένο κρέας Κιλά	Φύρα απούλη- του ψημένου κρέατος %	Ψημένο κρέας Κιλά	Ποσότητα κρέατος στο σάντουιτς σε γρ.	Παραγόμενα σάντουιτς τμχ	Καθαρή τιμή πώλησης σάντουιτς 24% σε €	Πωλήσεις από σάντουιτς σε €
Μάιος 2018	Γύρος χοιρινός νωπός	685.300,00	25	513.975,00	4	493.416,00	120	4.111,80	2,02	8.305,84€

	Κοτόπουλο νωπό	848.420,00	22	661.767,60	4	635.296,90	120	5.294,14	2,02	10.694,16€
		1.533.720,00						9.405,94		19.000,00€
Οκτώβρι- ος 2019	Γύρος χοιρινός νωπός	795.180,00	25	596.385,00	4	572.529,60	120	4.771,08	2,02	9.637,58
	Κοτόπουλο νωπό	546.150,00	22	425.997,00	4	408.957,12	120	3.407,98	2,02	6.884,11
		1.341.330,00						8.179,06		16.521,69

β) στην αντιπαραβολή της υπολογιζόμενης με βάση τα παραπάνω, ποσότητας των παραγόμενων σάντουιτς με την ποσότητα των αγορασμένων ψωμιών και πιτών, βάσει των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος και κατέληξε ότι τον Μάιο του έτους **2018** με το κρέας που αγοράστηκε (λαμβάνοντας υπόψη την φύρα ψησίματος και μη διάθεσης), παρήχθησαν **9.405** σάντουιτς, τα οποία απαιτούσαν αντίστοιχες ποσότητες από ψωμάκια και πίτες. Τα ψωμάκια και οι πίτες που αγοράστηκαν χωρίς να υπολογισθούν οι πίτες γίγας, οι αραβικές και οι λαγάνες ήταν **9.159** και οι αντίστοιχες πωλήσεις ανέρχονταν στα **19.000,00€**, χωρίς να υπολογισθεί κανένα άλλο είδος π.χ. νερά, αναψυκτικά, ποτά. Τα αντίστοιχα δηλωμένα έσοδα αυτού του μήνα ήταν **6.897,43€** τα οποία περιλάμβαναν όλα τα πωλούμενα είδη και όχι μόνο τα σάντουιτς. Συνεπώς, κατά τον μήνα Μάιο του έτους 2018, η φορολογική αρχή διαπίστωσε απόκρυψη εσόδων λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου από την πώληση σάντουιτς αξίας **12.102,57€**. Τον Οκτώβριο του έτους **2019** με το κρέας που αγοράστηκε (λαμβάνοντας υπόψη την φύρα ψησίματος και μη διάθεσης), παρήχθησαν **8.179 σάντουιτς** τα οποία απαιτούσαν αντίστοιχες ποσότητες από ψωμάκια και πίτες. Τα ψωμάκια και οι πίτες που αγοράστηκαν χωρίς να υπολογισθούν οι πίτες γίγας, οι αραβικές και οι λαγάνες ήταν **9.925** και οι αντίστοιχες πωλήσεις ανέρχονταν στα **16.521,69€**, χωρίς να υπολογισθεί κανένα άλλο είδος π.χ. νερά, αναψυκτικά, ποτά. Τα αντίστοιχα δηλωμένα έσοδα αυτού του μήνα ήταν **16.327,71€** τα οποία περιλάμβαναν όλα τα πωλούμενα είδη και όχι μόνο τα σάντουιτς. Συνεπώς, κατά τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2019, η φορολογική αρχή διαπίστωσε απόκρυψη εσόδων λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου από την πώληση σάντουιτς αξίας **193,98€**.

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- 1) Σε δύο περιπτώσεις προληπτικών ελέγχων που διενεργήθηκαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντος το έτος 2019 διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου και της επιβλήθηκαν τα ανάλογα πρόστιμα με την έκδοση της με αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ποσού 250€ και της με αριθμ. .../2019 πράξης επιβολής προστίμου ποσού 500€.
- 2) Όπως προαναφέρθηκε, κατά τον μήνα Μάιο του έτους 2018, διαπιστώθηκε η μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου εσόδου για πώληση σάντουιτς συνολικής καθαρής αξίας

12.102,57€, ενώ κατά τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2019 διαπιστώθηκε η μη έκδοση ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου εσόδου για πώληση σάντουιτς συνολικής καθαρής αξίας **193,98€**.

3) Από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος προέκυψε ότι και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις το εισόδημα του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης του,

Η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. της επιχείρησης του προσφεύγοντος με έμμεσες μεθόδους τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, με την οποία 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 γενικών παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή εφάρμοσε τους προσδιορισθέντες με βάση τα προαναφερθέντα) συντελεστές μικτού κέρδους από πώληση σάντουιτς (91,16% για το έτος 2018 και 86,77% για το έτος 2019) επί του κόστους πωληθέντων για κάθε έτος χωριστά, όπως αυτό προκύπτει από τις δηλώσεις του προσφεύγοντος.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

	2018	2019
Κόστος πωληθέντων	84.013,36 €	96.437,69 €
Περιθώριο πραγματικού Μικτού κέρδους ελέγχου	91,16%	86,77%
Μικτό κέρδος	76.586,58 €	83.678,98 €
Ακαθάριστα έσοδα επιχειρ. δραστ. βάσει ελέγχου	160.599,94 €	180.116,67 €

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣΑ ΥΛΗΣ

	2018	2019
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	81.228,60 €	115.890,66 €
Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	160.599,94 €	180.116,67 €
Απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων λόγω μη έκδοσης	79.371,34 €	64.226,01 €

Ακολούθως, προσδιορίσθηκαν οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018 και 01.01.2019 – 31.12.2019 με βάση τα ως άνω υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ως προβλέπεται από το άρθρο 7 της Α.1008/2020 και την ενότητα Δ της Ε.2016/2020.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσοστό φύρας επί του νωπού κρέατος που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος (29% στο γύρο χοιρινό και 26% στο γύρο κοτόπουλο) σε σχέση με το πραγματικό, είναι υπερβολικά μικρό.

Ωστόσο, το ποσοστό φύρας που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή, υποδείχθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, ο οποίος ήδη λειτουργούσε την επιχείρησή του από τις ...11.2014 και διαδέχθηκε τον πατέρα του μετά τριάντα πέντε έτη λειτουργίας της επιχείρησης από τον τελευταίο, όπως επισημαίνεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι για τον μήνα Μάιο του έτους **2018** με το κρέας που αγοράστηκε και υπολογίζοντας την φύρα ψησίματος και μη διάθεσης, παράχθηκαν **9.405** σάντουιτς, και οι αντίστοιχες ποσότητες από ψωμάκια και πίτες που αγοράστηκαν (χωρίς να υπολογισθούν οι πίτες γίγας, οι αραβικές και οι λαγάνες) ήταν **9.159**, ενώ για τον μήνα Οκτώβριο του έτους **2019** με το κρέας που αγοράστηκε και υπολογίζοντας την φύρα ψησίματος και μη διάθεσης παράχθηκαν **8.179** σάντουιτς και οι αντίστοιχες ποσότητες από ψωμάκια και πίτες που αγοράστηκαν (χωρίς να υπολογισθούν οι πίτες γίγας, οι αραβικές και οι λαγάνες) ήταν **9.925**. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων προέβαινε σχεδόν σε καθημερινές αγορές των υλικών για την παραγωγή των σάντουιτς, από την παραπάνω αντιπαράβολή μεταξύ των παρασκευασθέντων σάντουιτς και των αγορασμένων ψωμιών, που για τον μήνα Μάιο του έτους 2018 παρουσιάζει πολύ μικρή απόκλιση (+0,026%) που δικαιολογείται (καταμετρήθηκαν μόνο οι πίτες και τα ψωμάκια, προς όφελος του προσφεύγοντος), ενώ για τον μήνα Οκτώβριο του έτους 2019 παρουσιάζει μεγάλη απόκλιση (-21,34% προς όφελος του προσφεύγοντος), καταδεικνύεται το γεγονός ότι ορθά λήφθηκαν από τον έλεγχο τα συγκεκριμένα ποσοστά φύρας, διότι σε αντίθετη περίπτωση (μεγάλα ποσοστά φύρας) δεν θα μπορούσε να παράσχει ούτε τις συγκεκριμένες ποσότητες σάντουιτς.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε εσφαλμένα τους συντελεστές μικτού κέρδους, λαμβάνοντας υπόψη του τις αγορές του μηνός Μαΐου του έτους 2018 και του μηνός Οκτωβρίου του έτους 2019 και όχι όλου του έτους, μιας και υπάρχουν διακυμάνσεις στις τιμές αγοράς. Ωστόσο, προς επίρρωση του ισχυρισμού του δεν συνυπέβαλε κανένα αποδεικτικό στοιχείο (τιμολόγιο) ώστε να αποδείξει ότι ο μέσος όρος τιμής αγοράς ήταν μεγαλύτερος στους άλλους μήνες.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τον μέσο όρο της τιμής αγοράς νωπού χοιρινού κρέατος κατά τον μήνα Μάιο του έτους 2018 στα 3,74€ ανά κιλό και κατά το μήνα Οκτώβριο του έτους 2019 στα 4,08€ ανά κιλό με διαφορά 0,34€, που δικαιολογείται με βάση τους μήνες που μεσολάβησαν (16 μήνες), ενώ ο μέσος όρος της τιμής αγοράς νωπού κοτόπουλου προσδιορίστηκε στα 3,00€ και για τα δύο έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι ο έλεγχος χρησιμοποιεί τα δεδομένα για γύρο χοιρινό και γύρο κοτόπουλο, χωρίς να λαμβάνει υπόψη του τα υπόλοιπα είδη που πωλεί, όπως σουβλάκι

χοιρινό, σουβλάκι κοτόπουλο, πανσέτα κλπ. τα οποία συνεισφέρουν σε αρκετά μεγάλο ποσοστό στον τζίρο του.

Ωστόσο, για τον προσδιορισμό του πραγματικού συντελεστή μικτού κέρδους η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της την αγοραζόμενη ποσότητα και την καθαρή αξία αγοράς των αγαθών με την μεγαλύτερη εμπορευσιμότητα (ψωμάκια, πίτα κατεψυγμένη, χοιρινό νωπό και κοτόπουλο νωπό), για τους μήνες Μάιο του έτους 2018 και Οκτώβριο του έτους 2019, που εμφάνιζαν τις μεγαλύτερες αγορές και χωρίς για τα είδη που επικαλείται, να προσκομίσει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι το μικτό κέρδος αυτών των ειδών υπολείπεται από τους προσδιορισθέντες Σ.Μ.Κ. του ελέγχου.

Επειδή, ο προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2018 – 31.12.2018 και 01.01.2019 – 31.12.2019, αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από **19.07.2024** μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως βάση το κόστος πωληθέντων για τον προσδιορισμό μιας αξιόπιστης αναλογίας, λαμβάνοντας υπόψη της τις αγορές του προσφεύγοντος με βάση τα τιμολόγια των φορολογικών ετών 2018 και 2019 (ήτοι τα λογιστικά του αρχεία), δηλαδή βασίσθηκε στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης. Το περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίσθηκε συγκρίνοντας τιμές αγορών με τις τιμές πωλήσεων. Η τεχνική της αρχής των αναλογιών που εφαρμόσθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος είναι διεθνή ελεγκτική πρακτική, η οποία κρίθηκε ως η πιο ενδεδειγμένη από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων βασίστηκε στα δεδομένα της ίδιας της επιχείρησης και έδρασε σύμφωνα και με την οδηγία Ε.2016/2020, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα, χρήσης της αναλογίας μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων, όπως αυτή που εφάρμοσε η φορολογική αρχή εν προκειμένω. Επίσης, όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν προς όφελος της ελεγχόμενης οντότητας και με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής της οικονομικής κατάστασης.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, ορθώς έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020).

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου,φύρας 35%-30%, μη σύννομου καταλογισμού του Φ.Π.Α., **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 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:... β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αβάσιμα και μη σύμνομα τα αποτελέσματα 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.

Επειδή, ο προσφεύγων, τόσο για τα έτη 2018, 2019 με τις με αριθ./...**07.2019** και/...**08.2020** δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υπέβαλε αντίστοιχα, αλλά και για τα προγενέστερα έτη 2014 έως 2017 με τις με αριθ./...**08.2015**,/...**06.2016**,/...**07.2017** και/...**07.2018** δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υπέβαλε αντίστοιχα, δεν συμπεριέλαβε εισοδήματα που να καλύπτουν τις αντικειμενικές του δαπάνες και προς τούτο φορολογήθηκε βάσει αυτών (τεκμήρια) και για τα έξι έτη. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αφαίρεσε από τα καθαρά κέρδη του τις ζημίες προηγούμενων ετών.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **20.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

A) Η με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Διαφορά φόρου	2.729,95€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022	1.364,98€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	175,95€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	4.270,88€

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

Β) Η με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	ποσό
Διαφορά φόρου	2.656,47€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022	1.328,24€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	171,03€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	4.155,74€

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

Γ) Η με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	ποσό
Διαφορά φόρου	19.016,88€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	9.508,44€
Σύνολο φόρου για καταβολή	28.525,32€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	32,24€

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

Δ) Η με αριθμό/...**07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 - 31.12.2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	ποσό
Διαφορά φόρου	10.589,07€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	5.294,53€
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.883,60€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	93,11€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.