



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 15/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1063

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας κεντρικής εγκατάστασης «.....» καθώς και «.....» και αντικείμενο δραστηριότητας υποκαταστήματος «.....», έδρα στην Τ.Κ., και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά), κατά:

- της υπ' αριθμ./03-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

- της υπ' αριθμ. /03-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες από 03/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Επί της από 24/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της**ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. /03-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 99.570,88 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 49.785,44 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 20.150,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **169.506,61** ευρώ.

- Με την υπ' αριθμ. /03-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 53.011,98 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 26.505,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **79.517,97** ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει των από 03/12/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2017 και 2018, που συντάχτηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ. /19-01-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Η προαναφερόμενη εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /22-12-2023 απόφασης της υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. /28-09-2023 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκαν, λόγω τυπικής πλημμέλειας, οι υπ' αριθμ. /2023 και /2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, καθώς και οι υπ' αριθμ /2023 και /2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθόσον η ελεγκτική αρχή, μετά την έκδοση και κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε. και την υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας, εφάρμοσε έμμεσες τεχνικές ελέγχου (συγκεκριμένα την αρχή των αναλογιών) και προσδιόρισε εκ νέου το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών, χωρίς να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα συμπληρωματικό Σ.Δ.Ε.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από την προσφεύγουσα, την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική

μορφή στα συστήματα Taxis και Elenxis, όλα τα έγγραφα στοιχεία που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας, καθώς και από τις κινήσεις των χρηματοπιστωτικών δεδομένων της προσφεύγουσας, όπως αυτά αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018, ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις:

A. ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ:

- **Ως προς τα ακαθάριστα έσοδα/τις φορολογητέες εκροές:**

Κατά τον έλεγχο της ορθής καταχώρισης των λιανικών πωλήσεων στα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης, διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τη μεταφορά των δεδομένων των ημερησίων δελτίων Ζ στα βιβλία, που χαρακτηρίστηκαν ως αποκρυβείσες πωλήσεις, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017:

Αποκρυβείσες πωλήσεις κεντρικού: 49.206,88 ευρώ,

Αποκρυβείσες πωλήσεις υποκαταστήματος: 143.021,44 ευρώ

Φορολογικό έτος 2018:

Αποκρυβείσες πωλήσεις κεντρικού: 85.684,03 ευρώ,

Αποκρυβείσες πωλήσεις υποκαταστήματος: 79.094,17 ευρώ

- **Ως προς το κόστος πωληθέντων και τις δαπάνες:**

Διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ δήλωσης και βιβλίων, όσον αφορά στο κόστος πωληθέντων και στις δαπάνες, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2018:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΙΒΛΙΩΝ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	397.062,13	394.034,60
ΔΑΠΑΝΕΣ	70.146,16	58.339,01

- **Ως προς την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών:**

Δεν προέκυψαν ευρήματα που να χρήζουν διερεύνησης.

Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ.-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3γ του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., τις υπ' αριθμ..... -2024 και -2024 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και τις υπ' αριθμ.-2024 και-2024 τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τετάρτου τριμήνου έτους 2017 και 2018 αντίστοιχα, στις οποίες συμπεριέλαβε τις παραπάνω διαπιστωθείσες διαφορές του ελέγχου (ως προς τα ακαθάριστα έσοδα/φορολογητέες εκροές) στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές της ατομικής της επιχείρησης.

Συνεπεία αυτού για το φορολογικό έτος 2017 δεν προέκυψαν διαφορές, καθότι επιπλέον ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Αντίθετα για το φορολογικό έτος 2018 κρίθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περίπτωση β του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, γιατί σε επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση την 25/05/2018, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας 93,90

ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 22,54 ευρώ (ΠΕΠ). Κατόπιν αυτού και ύστερα από εισήγηση του ελέγχου και έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου (Απόφαση Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Σύρου ...-2024), επιλέχθηκε να εφαρμοστεί η έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών (περ. 1α άρθ. 32 Κ.Φ.Δ.).

Β. ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Φορολογικό έτος 2018:

Κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανήλθαν σε 721.112,81 ευρώ

Συνεπώς τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για το έτος 2018 διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	514.678,86 (βάσει της υποβληθείσας τροπ/κής δήλωσης)	721.112,81	206.433,95
(Μείον) Κόστος Πωληθέντων	397.062,13	394.034,60	3.027,53
(Μείον) Δαπάνες	70.146,16	58.339,01	11.807,15
Καθαρά Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	47.470,57	268.739,20	221.268,63

Βάσει των ως άνω, για το ελεγχόμενο έτος 2018, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα απέκρυψε πωλήσεις ποσού 206.433,95 ευρώ, με αποτέλεσμα να μειωθεί ο αναλογούν φόρος εκροών καθώς και ο προς απόδοση Φ.Π.Α.

Οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών (διαφορές), διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2018	514.678,86	721.112,81	123.522,92	173.067,07

Οι ως άνω διαπιστώσεις συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ./17-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ.. Επί του προαναφερόμενου Σ.Δ.Ε., η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε απόψεις. Ακολούθως συντάχθηκαν οι από 03/12/2024 εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: Μη νόμιμη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου από τη φορολογική αρχή στο έτος 2018.

2^{ος} ισχυρισμός: Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες διότι τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές (αρχικός έλεγχος), είναι μεγαλύτερα από αυτά του παρόντος ελέγχου, αν και τα δεδομένα είναι τα ίδια.

3^{ος} ισχυρισμός: Οι φορολογητέες εκροές λανθασμένα υπολογίστηκαν βάσει των εμμέσων τεχνικών ελέγχου για το έτος 2018.

4^{ος} ισχυρισμός: Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

α) Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο φορολογικό έτος 2018.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι «το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία και ότι **η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος** αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στη 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...»

β) Η χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της ατομικής της επιχείρησης, λόγω της τέλεσης της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, είναι καταχρηστική στην περίπτωση της, λόγω της μικρής αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα του έτους.

γ) Ως προς την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, ισχυρίζεται ότι: «η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και έβγαλε μέση τιμή πώλησης από τα ακριβότερα υλικά για την παρασκευή μερίδων φαγητού που διατίθενται στο κεντρικό αλλά και στο υποκατάστημα, ενώ έπρεπε να υπολογιστεί στο σύνολο των διαθέσιμων υλικών για την παρασκευή μερίδων φαγητού. Επίσης στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρει ο έλεγχος ότι αφαίρεσε από το συντελεστή μικτού κέρδους 35% από την πώληση μερίδων φαγητού και 10% από τα ποτά και προσδιόρισε μη νόμιμα τα ακαθάριστα έσοδα του εστιατορίου και του υποκαταστήματος. Επίσης δεν υπολογίστηκε από τον έλεγχο, ότι, τα συνοδευτικά σε κάθε μερίδα φαγητού πόσο μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα γιατί συμπεριλαμβάνονται στην μέση τιμή πώλησης κάθε μερίδας. Συνεπώς ακόμα και αν ο συντελεστής μικτού κέρδους είναι αυτός που αναφέρει ο έλεγχος τότε από το σύνολο των αγορών πρέπει να αφαιρεθεί η αξία των συνοδευτικών και να επαναπροσδιοριστεί η μέση τιμή πώλησης από το σύνολο των υλικών που έχουμε αγοράσει να αφαιρεθεί πραγματικά η φύρα και τα υλικά που συνοδεύουν τις μερίδες για να έχουμε τα πραγματικά ακαθάριστα έσοδα...».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013, ορίζεται:

«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, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024, ορίζεται:

«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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, στο εγκύκλιο Ε. 2015/2020, αναφέρονται τα εξής:

«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.

2. [...]

3. [...]

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».

Επειδή, στην Απόφαση Α. 1008/2020, ορίζονται τα εξής:

«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 εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

2.2 [...]

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 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, στην εγκύκλιο Ε. 2016/2020, ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγорών 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 δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

Επειδή, εν προκειμένω για το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περίπτωση β του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθόσον σε επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την 25/05/2018 στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας 93,90 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 22,54 ευρώ (ΠΕΠ 259/2019).

Επειδή, 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. Στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται, μεταξύ άλλων, η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου δεν απαιτείται να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθώς η ενέργεια αυτή αφορά στην περίπτωση που κριθεί ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περίπτωση α του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκύπτουν αναλυτικά τα παρακάτω:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

• **ΚΕΝΤΡΙΚΟ (ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ)**

Κατά το φορολογικό έτος 2018 η ελεγχόμενη επιχείρηση, προέβη σε αγορές οι οποίες αφορούσαν προμήθειες ποτών και τροφίμων, συνολικής αξίας 97.213,07 ευρώ. Από αυτές 32.164,92 ευρώ αφορούσαν σε ποτά και 65.048,15 ευρώ σε τρόφιμα και λοιπά είδη για την παρασκευή μερίδων φαγητού. Ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους της κεντρικής εγκατάστασης της επιχείρησης, κατέταξε τις αγορές και τις πωλήσεις σε δύο βασικές κατηγορίες, ήτοι φαγητά και ποτά. Αναλύθηκαν έξι κατηγορίες φαγητού και πέντε κατηγορίες ποτών/αναψυκτικών, με τη μεγαλύτερη συμμετοχή στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης.

Στη συνέχεια:

Συντάχθηκε πίνακας για τις παρακάτω έξι κατηγορίες φαγητού. Υπολογίστηκε η μέση τιμή αγοράς τους βάσει των τιμολογίων αγοράς, η καθαρή αξία πώλησής τους βάσει του τιμοκαταλόγου της επιχείρησης καθώς και το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους, ως εξής:

A/A	ΠΙΑΤΟ ΜΕΡΙΔΑ	Τιμή Κιλού/τεμαχίου € (άνευ ΦΠΑ)	Μερίδα Βάρος gr	Τιμή αγοράς ανά μερίδα (άνευ ΦΠΑ)	Τιμή Πώλησης Μερίδας (άνευ ΦΠΑ)	Μικτό κέρδος ανά προϊόν	Μέση Τιμή Πώλησης/Τιμή Αγοράς μερίδων φαγητού
		(α)	(β)	(γ)=(α)*(β)	(δ)	(ε)=(δ)/(γ)	(στ)=average (ε)
1	Χοιρινό φιλέτο	6,13 € / kg	300 gr	1,84	6,45	3,50	2,97
2	Πανσέτα (φιλετάκια χοιρινού)	4,10 € / kg	300 gr	1,23	9,68	7,87	
3	Τσιπούρα	9,00 € / kg	πώληση με το κιλό	9,00	12,00	1,33	
4	Καλαμάρι τηγανητό	10,70 € / kg	400 gr	4,28	6,05	1,41	
5	Χταπόδι σχάρας	17,35 € / kg	400 gr	6,94	8,06	1,16	
6	Φιλέτο μοσχαρίσιο	18,00 € / kg	300 gr	5,40	13,71	2,54	

Ομοίως για τα ποτά, τα ποτά/αναψυκτικά το μικτό περιθώριο κέρδους υπολογίστηκε ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕΣΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΟΤΩΝ / ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ					
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	Τιμή Αγοράς (άνευ ΦΠΑ)	Τιμή Πώλησης (άνευ ΦΠΑ)	Μικτό κέρδος ανά προϊόν	Μέση Τιμή Πώλησης/Τιμή Αγοράς ποτών-αναψυκτικών
		(α)	(β)	(γ)=(β)/(α)	(δ) = Average (γ)
1	Coca cola 330ml	0,51	1,61	3,16	2,23
2	Paros meltemi λευκό 0,75 ml	5,00	12,10	2,42	
3	Άλφα 500 ml	0,91	1,77	1,95	
4	Mythos 500 ml	0,97	1,77	1,82	
5	Fix 500 ml	0,99	1,77	1,78	

Τέλος ο έλεγχος προέβη σε μείωση του ως άνω συντελεστή μικτού κέρδους από πώληση μερίδων φαγητού κατά ποσοστό 35% λόγω απωλειών ψησίματος, απόψυξης, απούλητων προϊόντων, σίτισης προσωπικού καθώς και για να συμπεριληφθεί και το κόστος των συνοδευτικών ανά μερίδα π.χ. πατάτες, τζατζίκι, λαχανικά κλπ. Για την πώληση ποτών ο συντελεστής μικτού κέρδους μειώθηκε κατά 10% λόγω δωρεάν χορήγησης, απωλειών στο σερβίρισμα, κατανάλωσης προσωπικού κλπ, αναγνωρίζοντας τα ανωτέρω ως ποσοστά απώλειας (φύρας).

Κατόπιν των ανωτέρω οι τελικές αναλογίες των τιμών πώλησης προς τις τιμές αγοράς ποτών και φαγητών διαμορφώθηκαν ανά κατηγορία ως εξής:

ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ / ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΤΩΝ (2,23* 90%)	2,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ / ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (2,97* 65%)	1,93

Εν συνεχεία τα ακαθάριστα έσοδα του κεντρικού (εστιατόριο) προσδιορίστηκαν με εφαρμογή των ως άνω συντελεστών, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα εστιατορίου βάσει ελέγχου	=	Αγορές φαγητών * συντελεστή μικτού κέρδους	+	Αγορές ποτών * συντελεστή μικτού κέρδους
--	---	--	---	--

ήτοι:

Ακαθάριστα έσοδα εστιατορίου βάσει ελέγχου	=	65.048,15 * 1,93 = 125.542,93	+	32.164,92 * 2 = 64.329,84	=	189.872,77
--	---	-------------------------------	---	---------------------------	---	------------

• ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ (ΟΒΕΛΙΣΤΗΡΙΟ)

Κατά το φορολογικό έτος 2018 η ελεγχόμενη επιχείρηση, προέβη σε αγορές οι οποίες αφορούσαν προμήθειες ποτών και τροφίμων, συνολικής αξίας 296.821,53 ευρώ. Από αυτές 88.811,45 ευρώ αφορούσαν σε ποτά και 208.010,08 ευρώ σε τρόφιμα και λοιπά είδη για την παρασκευή μερίδων φαγητού. Ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους του υποκαταστήματος της επιχείρησης, κατέταξε τις αγορές και τις πωλήσεις σε δύο βασικές κατηγορίες, ήτοι φαγητά και ποτά.

Αναλύθηκαν έξι κατηγορίες φαγητού και πέντε κατηγορίες ποτών/αναψυκτικών, με τη μεγαλύτερη συμμετοχή στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης.

Στη συνέχεια:

Συντάχθηκε πίνακας για τις παρακάτω πέντε κατηγορίες φαγητού και για τις τηγανητές πατάτες. Υπολογίστηκε η μέση τιμή αγοράς τους βάσει των τιμολογίων αγοράς, η καθαρή αξία πώλησής τους βάσει του τιμοκαταλόγου της επιχείρησης καθώς και το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους, ως εξής:

Α/Α	ΠΙΑΤΟ ΜΕΡΙΔΑ	Τιμή Κιλού/τεμαχίου € (άνευ ΦΠΑ)	Μερίδα Βάρους kg	Τιμή αγοράς ανά μερίδα (άνευ ΦΠΑ)	Τιμή Πώλησης Μερίδας (άνευ ΦΠΑ)	Μικτό κέρδος ανά προϊόν	Μέση Τιμή Πώλησης/Τιμή Αγοράς μερίδων φαγητού
		(α)	(β)	(γ)=(α)*(β)	(δ)	(ε)=(δ)/(γ)	(στ)=average (ε)
1	Γύρος χοιρινό πίτα (βάρος κρέατος)	3,30 € /kg	0,25	0,83	1,77	2,15	2,62
2	Καλαμάκι κοτόπουλο πίτα (βάρος κρέατος)	4,73 € /kg	0,25	1,18	1,77	1,50	

3	Καλαμάκι Σουβλάκι χοιρινό (βάρος κρέατος)	4,30 € /kg	0,25	1,08	1,77	1,65
4	Πανσέτα μερίδα (βάρος κρέατος)	4,10 € /kg	0,30	1,23	5,65	4,59
5	Μπιφτέκι μοσχαρίσιο (βάρος άνευ συνοδευτικών)	0,88 € / τεμάχιο	2 τεμ	1,76	5,65	3,21

ΠΙΑΤΟ ΜΕΡΙΔΑ	Τιμή Κιλού € (άνευ ΦΠΑ)	Μερίδα Βάρος kg	Τιμή αγοράς ανά μερίδα (άνευ ΦΠΑ)	Τιμή Πώλησης Μερίδας (άνευ ΦΠΑ)	Συντελεστής Μικτού κέρδους ανά προϊόν
	(α)	(β)	(γ)=(α)*(β)	(δ)	(ε)=(δ)/(γ)
Πατάτες τηγανιτές	1,05	300 gr	0,32	2,82	8,81

Ο συντελεστής μικτού κέρδους για το πιάτο «πατάτες τηγανητές» δεν ελήφθη υπόψη κατά τον υπολογισμό της μέσης ως άνω τιμής (2,62).

Ομοίως για τα ποτά, τα ποτά/αναψυκτικά το μικτό περιθώριο κέρδους υπολογίστηκε ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕΣΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΟΤΩΝ / ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ					
	ΠΡΟΙΟΝ	Τιμή Αγοράς (άνευ ΦΠΑ)	Τιμή Πώλησης (άνευ ΦΠΑ)	Μικτό κέρδος ανά προϊόν	Μέση Τιμή Πώλησης/Τιμή Αγοράς Ποτών- αναψυκτικών
A/A		(α)	(β)	(γ)=(β)/(α)	(δ) = Average (γ)
1	coca cola 330ml	0,51	1,21	2,37	2,22
2	coca cola 330ml zero	0,53	1,21	2,28	
3	ηβη πορτοκάλι 330 ml	0,47	1,21	2,57	
4	coca cola 500ml	0,73	1,53	2,10	
5	Άλφα 500 ml	0,91	2,02	2,22	
6	Fix 500 ml	1,14	2,02	1,77	

Τέλος ο έλεγχος προέβη σε μείωση του ως άνω συντελεστή μικτού κέρδους από πώληση μερίδων φαγητού κατά ποσοστό 35%, λόγω απωλειών ψησίματος, απόψυξης, απούλητων προϊόντων, σίτισης προσωπικού καθώς και για να συμπεριληφθεί και το κόστος των συνοδευτικών ανά μερίδα π.χ. πατάτες, τζατζίκι, λαχανικά κλπ. Για την πώληση ποτών ο συντελεστής μικτού κέρδους μειώθηκε κατά 10% λόγω δωρεάν χορήγησης, απωλειών στο σερβίρισμα, κατανάλωσης προσωπικού κλπ, αναγνωρίζοντας τα ανωτέρω ως ποσοστά απώλειας (φύρας).

Κατόπιν των ανωτέρω οι τελικές αναλογίες των τιμών πώλησης προς τις τιμές αγοράς ποτών και φαγητών διαμορφώθηκαν ανά κατηγορία ως εξής:

ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ / ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΤΩΝ (2,22 * 90%)	2,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ / ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΦΑΓΗΤΩΝ (2,62* 65%)	1,70

Εν συνεχεία τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με εφαρμογή των ως άνω συντελεστών επί των αγορών ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα οβελιστηρίου βάσει ελέγχου	=	Αγορές φαγητών * συντελεστή μικτού κέρδους	+	Αγορές ποτών * συντελεστή μικτού κέρδους
---	---	--	---	--

ήτοι:

Ακαθάριστα έσοδα οβελιστηρίου βάσει ελέγχου	=	208.010,08 * 1,70 = 353.617,14	+	88.811,45 * 2,00 = 177.622,90	=	531.240,04
---	---	--------------------------------	---	-------------------------------	---	------------

Τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα, συνολικού 721.112,81 ευρώ (189.872,77+531.240,04), που προσδιορίστηκαν με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, δεδομένου ότι είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (και τις φορολογητέες εκροές) της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή εν προκειμένω, εφαρμόστηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικού έτους 2018, κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων.

Επειδή, τόσο για το εστιατόριο όσο και για το οβελιστήριο, αναλύθηκαν οι κατηγορίες φαγητού και ποτών/αναψυκτικών, με τη μεγαλύτερη συμμετοχή στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της επιχειρηματικής λογικής και πείρας, την εμπειρία από τη δραστηριότητα συναφών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο συγκεκριμένο κλάδο καθώς και τις συνθήκες λειτουργίας της ελεγχόμενης επιχείρησης, προέβη σε μείωση του συντελεστή μικτού κέρδους από πώληση μερίδων φαγητού κατά ποσοστό 35% λόγω απωλειών ψησίματος, απόψυξης, απούλητων προϊόντων, σίτισης προσωπικού καθώς και για να συμπεριληφθεί και το κόστος των συνοδευτικών ανά μερίδα π.χ. πατάτες, τζατζίκι, λαχανικά κλπ. Για την πώληση αναψυκτικών/ποτών προέβη σε μείωση του συντελεστή μικτού κέρδους κατά 10% λόγω δωρεάν χορήγησης, απωλειών στο σερβίρισμα, κατανάλωσης προσωπικού κλπ, αναγνωρίζοντας τα ανωτέρω ως ποσοστά απώλειας (φύρας).

Επειδή, για τον υπολογισμό του κόστους φαγητών και ποτών, από τον έλεγχο χρησιμοποιήθηκαν, προς όφελος της ελεγχόμενης, οι υψηλότερες τιμές που αντλήθηκαν ανά προϊόν από τα τιμολόγια αγοράς της επιχείρησης. Επίσης ο υψηλός συντελεστής μικτού κέρδους για το πιάτο «πατάτες τηγανητές» (8,81), δεν ελήφθη υπόψη κατά τον υπολογισμό της μέσης τιμής μερίδων φαγητού (2,62).

Συνεπεία αυτών οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί χρησιμοποίησης από τον έλεγχο των ακριβότερων υλικών για την παρασκευή μερίδων φαγητού και περί μη υπολογισμού του κόστους των συνοδευτικών στα πιάτα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, διότι τα

αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές (αρχικός έλεγχος), είναι μεγαλύτερα από αυτά του παρόντος ελέγχου, αν και τα δεδομένα είναι τα ίδια.

Επειδή, ο προσδιορισμός των φόρων καθώς και των προστίμων σαφέστατα και είναι διαφορετικός από τον αρχικό έλεγχο αφού, μετά την ακύρωση των αρχικών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3γ του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. /19-01-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, τις υπ' αριθμ. /25-01-2024 και /25-01-2024 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και τις υπ' αριθμ. /05-02-2024 και /05-02-2024 τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τετάρτου τριμήνου ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, στις οποίες συμπεριέλαβε τις διαπιστωθείσες διαφορές του ελέγχου (από τη μεταφορά των ημερησίων δελτίων Ζ στα βιβλία της επιχείρησης) στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές της ατομικής της επιχείρησης. Συνεπώς λόγω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, οι αρχικές διαφορές φόρων και προστίμων, με τον παρόντα έλεγχο, διαφοροποιήθηκαν (μειώθηκαν) τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στο Φ.Π.Α.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης, λανθασμένα υπολογίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για το έτος 2018.

Επειδή, σύμφωνα με την **A. 1008/2020**:

«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».

και σύμφωνα με την **E. 2016/2020**:

«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.»

Επειδή, επιπλέον με την **E. 2047/2023** με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.», ορίζεται ότι:

«3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των 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, 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 εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος».

Επειδή, η από 03/12/2024 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., συντάχθηκε σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, ήτοι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων και η διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων, επιμερίστηκε κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, προβάλλεται αλυσιτελώς και αβάσιμα.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό, περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης λόγω επιβολής φόρων δυσανάλογων προς το μέγεθος και την οικονομική δυνατότητα της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ

8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στο άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 , 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν. 5104/2024 , ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 03/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με υπ' αριθμ. πρωτ./24-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την επικύρωση των:

- Υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

- Υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

- Η υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ- ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	7.060,36	7.060,36	7.060,36	

	της συζύγου	47.937,41	269.206,04	269.206,04	221.268,63
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	13.581,32	113.152,20	113.152,20	99.570,88
Προκαταβολή φόρου		504,41	504,41	504,41	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			49.785,44	49.785,44	49.785,44
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.921,31	22.071,60	22.071,60	20.150,29
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	17.257,04	186.763,65	186.763,65	169.506,61
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Φ.Π.Α.:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Αξία φορολογητέων εκροών		514.678,86	721.112,81	721.112,81	206.433,95
Αξία φορολογητέων εισροών		453.704,83	453.704,83	453.704,83	
Φόρος εκροών		123.522,92	173.067,07	173.067,07	49.544,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών		123.522,92	120.055,09	120.055,09	3.467,83
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			53.011,98	53.011,98	53.011,98
Πρόστιμα άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			26.505,99	26.505,99	26.505,99
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			79.517,97	79.517,97	79.517,97
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

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.