



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/01/2023

Αριθμός απόφασης: 172

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από με ημερομηνία κατάθεσης **23/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Κέρκυρας, στη διασταύρωση των οδών και, Τ.Κ., κατά : α) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου , φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 , δ) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τις από 20/07/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος το δηλωθέν πιστωτικό ποσό ύψους 2.600,64€, χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 82.829,32€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 42.714,98€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 16.235,27€, ήτοι συνολικό ποσό 144.380,21€.

Με την υπ' αριθ. /20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 83.775,47€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 41.887,74€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 16.223,63€, ήτοι συνολικό ποσό 141.886,84€.

Με την υπ' αριθ. /20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 70.963,54€, από πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 7.375,73€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 35.481,77€, ήτοι συνολικό ποσό 106.445,31€.

Με την υπ' αριθ. /20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 92.195,57€, από πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.382,99€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 46.097,79€, ήτοι συνολικό ποσό 138.293,36€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 20/07/2022 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. /0/9221/30-07-2019 εντολής ελέγχου, όπως αυτή τροποποιήθηκε (ως προς το πρόσωπο της ελέγκτριας) με την υπ' αριθμ. /1/9221/26-02-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την εν λόγω εντολή η ελεγχόμενη περίοδος ήταν η 01/01/2015 - 31/12/2017. Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται οι ανωτέρω πράξεις φορολογικών ετών 2016 και 2017,

καθώς για το φορολογικό έτος 2015 συντάχθηκαν οι από 15/12/2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2015 το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων και επιβολή φόρου έληξε στις 31-12-2021. Οι εκδοθείσες πράξεις φορολογικού έτους 2015 έχουν καταστεί οριστικές, καθώς δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά αυτών.

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την χρήση της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, καθώς ο προσφεύγων:

- Έχει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των λογιστικών του αρχείων, και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε αντίγραφα από τις φορολογικές μνήμες των ΕΑΦΔΣΣ που χρησιμοποίησε κατά τα έτη ελέγχου.
- Έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων διαβίωσης

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στο ύψος των 572.554,90 για το φορολογικό έτος 2016 και τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα για το εν λόγω φορολογικό έτος ανέρχονται σε 239.202,33€. Ειδικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματικά δραστηριότητα των καταστημάτων της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 132.392,37€ και των καταστημάτων της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 440.162,53€.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στο ύψος των 600.509,43 για το φορολογικό έτος 2017 και τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα για το εν λόγω φορολογικό έτος ανέρχονται σε 243.182,09€. Ειδικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματικά δραστηριότητα των καταστημάτων της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 159.596,95€ και των καταστημάτων της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 440.912,48€.

Επιπλέον, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν, κατά το έτος 2016, περιπτώσεις εξόφλησης συναλλαγών καθαρής αξίας άνω των 500,00€, χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (είτε δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά του τρόπου εξόφλησης είτε προσκομίστηκαν αποδείξεις πληρωμής μετρητών, κατά περίπτωση) και ως εκ τούτου καταλογίστηκε από τον έλεγχο λογιστική διαφορά ύψους 3.475,38€.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

| | 2016 | | | | 2017 | | |
|--|--------------------|-------------------|-------------------|--|--------------------|-------------------|-------------------|
| | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ | | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας | 239.202,33 | 572.554,90 | 333.352,57 | | 243.182,09 | 600.509,43 | 357.327,34 |
| Μείον: Κόστος πωληθέντων | 247.380,59 | 247.380,59 | 0,00 | | 255.374,12 | 255.374,12 | 0,00 |
| ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ) | -8.178,26 | 325.174,31 | 333.352,57 | | -12.192,03 | 345.135,31 | 357.327,34 |
| Μείον: Δαπάνες χρήσης | 186.356,88 | 186.356,88 | 0,00 | | 185.884,01 | 185.884,01 | 0,00 |
| ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ | -194.535,14 | 138.817,43 | 333.352,57 | | -198.076,04 | 159.251,30 | 357.327,34 |
| Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες | 67.532,15 | 71.007,53 | 3.475,38 | | 53.332,89 | 53.332,89 | 0,00 |

| | | | | | | | |
|--|-------------|------------|------------|--|-------------|------------|------------|
| ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | -127.002,99 | 209.824,96 | 336.827,95 | | -144.743,15 | 212.584,19 | 357.327,34 |
|--|-------------|------------|------------|--|-------------|------------|------------|

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος προσδιόρισε τις εκροές, τις εισροές, το φόρο εισροών και εκροών καθώς και τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος ως εξής:

| ΑΝΑΛΥΣΗ | 2016 | | | 2017 | | |
|---------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| Αξία φορολογητέων εκροών | 240.186,33 | 572.554,90 | 332.368,57 | 241.331,00 | 600.509,43 | 359.178,43 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 314.986,96 | 314.986,96 | | 280.659,00 | 280.659,00 | |
| Φόρος εκροών | 56.609,29 | 134.948,56 | 78.339,27 | 57.919,43 | 144.122,26 | 86.202,83 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 63.985,02 | 63.985,02 | | 59.302,42 | 51.926,69 | 7.375,73 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 7.375,73 | | 7.375,73 | 1.382,99 | | 1.382,99 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο | | 70.963,54 | 70.963,54 | | 92.195,57 | 92.195,57 |

Όσον αφορά την φορολογία Φ.Π.Α. και συγκεκριμένα τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης απόδοσης του αναλογούντος φόρου επί της διαφοράς στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιόρισε ο έλεγχος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

Έτος 2016

Με την ΠΟΛ 1061/2016, από 1-6-2016 ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. αυξήθηκε κατά μια ποσοστιαία μονάδα και διαμορφώθηκε, από 23% σε 24%. Ο προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης διενεργήθηκε με βάση το ποσοστό συμμετοχής των φορολογητέων εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α. στο σύνολο των φορολογητέων εκροών του έτους, όπως αυτό το ποσοστό αποτυπώνεται στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Έτσι, κάνοντας τους απαραίτητους αριθμητικούς υπολογισμούς προκύπτει ότι το ποσοστό συμμετοχής των εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 23% στο σύνολο των εκροών είναι 43% και 57% είναι το αντίστοιχο ποσοστό συμμετοχής των εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%. Συνεπώς, η διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα (332.368,57€, με βάση τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις) που προσδιορίστηκε με βάση τις διαπιστώσεις ελέγχου, κατανεμήθηκε ως εξής:

ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α. 23%: $332.368,57 \times 43\% = 142.918,49$

ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α. 24%: $332.368,57 \times 57\% = 189.450,08$

Έτος 2017

Για το έτος 2017 ίσχυσε ο κανονικός συντελεστής 24% για το σύνολο των εκροών που πραγματοποιήθηκαν.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Την παρά τον νόμο έκδοση όλων των προσβαλλόμενων Πράξεων λόγω της υπέρβασης της εντολής ελέγχου ως προς τη διάρκεια της, το είδος της (τον τύπο, τον τρόπο και τον τόπο της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου) και το αντικείμενο της. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο εξεταζόμενος έλεγχος μη νομίμως διενεργήθηκε επί σχεδόν 7 μήνες μετά την ορισθείσα ημερομηνία ολοκλήρωσης του (έως 31/12/2021) χωρίς μάλιστα να υπάρξει οποιαδήποτε απόφαση παράτασης και επιπλέον ο έλεγχος δεν πραγματοποιήθηκε στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής του, καίτοι είχε ορισθεί να είναι επιτόπιος αλλά διενεργήθηκε μη νομίμως στα γραφεία της φορολογικής διοίκησης. Επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος και στα καταστήματα που εδρεύουν στην Πάτρα καίτοι ουδέν σχετικό με αυτά (τα καταστήματα του στην Πάτρα)

αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου και ουδόλως μπορούσε να πραγματοποιηθεί επιτόπιος έλεγχος τους δεδομένης της τοποθεσίας τους και της συνακόλουθης έλλειψης δυνατότητας του ελέγχου για μετάβαση σε αυτήν.

2) Μη νομίμως χρησιμοποιήθηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς έγινε επιλογή και χρήση της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, καίτοι ουδέποτε υπήρξε η σχετική αναγκαία έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και επιπλέον στις εντολές ελέγχου δεν αναγράφεται τίποτα για την επιλογή και χρήση της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

3) Εσφαλμένη και αναιτιολόγητη επιλογή της εφαρμοστέας έμμεσης τεχνικής ελέγχου καθώς και της εσφαλμένης και αναιτιολόγητης χρήσης της επιλεχθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

4) Δεν πληρούνται οι αναγραφόμενες στην Εγκύκλιο 2016/2020 του Διοικητή ΑΑΔΕ προϋποθέσεις για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών και ειδικότερα δεν τηρεί βιβλίο απογραφών, δεν έχει απόθεμα που μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, τα αγαθά που εμπορεύεται έχουν εντελώς ανόμοιο μικτό κέρδος, η κύρια πηγή των εσόδων δεν προέρχεται από την απλή διάθεση των αποθεμάτων αλλά από την επεξεργασία τους (παρασκευή φαγητών), οι αγορές των εμπορευμάτων προέρχονται από πολλές πηγές και οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων είναι πολλοί (επεξεργασία, φύρα κλπ).

5) Λανθασμένη η υπόθεση του ελέγχου με την οποία προσδιόρισε τις τιμές πώλησης για τα κρινόμενα έτη.

6) Ο έλεγχος έσφαλε στις περισσότερες από τις ποσότητες υλικών που θεώρησε ότι χρησιμοποιούνται για την παρασκευή των φαγητών και σαλατών,

7) Ο έλεγχος έσφαλε στον βαρύνοντα τα πωλούμενα προϊόντα της επιχείρησης του ΦΠΑ, ο οποίος ανερχόταν κατά την ελεγχόμενη περίοδο σε 24% και όχι σε 13%.

8) Ο έλεγχος έσφαλε στις τιμές πώλησης των προσφερόμενων πιάτων, δεδομένου ότι το πιάτο 3 του καταστήματος Πάτρας πωλείται σήμερα αντί 11,00€ (και όχι 9,00 ευρώ που υπολόγισε ο έλεγχος) και το πιάτο 5 του καταστήματος Πάτρας πωλείται σήμερα αντί 7,00€ (και όχι 9,00 ευρώ που υπολόγισε ο έλεγχος), όπως προκύπτει από τον σημερινό τιμοκατάλογο του καταστήματος,

9) Ο έλεγχος έσφαλε στις τιμές αγοράς των υλικών, δεδομένου ότι στην ίδια στην ίδια σελίδα 19 των εκθέσεων ελέγχου αναγράφονται διαφορετικές τιμές αγοράς ελαιόλαδου ενώ στην σελίδα 19 των Εκθέσεων ελέγχου αναγράφεται διαφορετική τιμή αγοράς ντομάτας σε σχέση με την αναγραφόμενη στις υπόλοιπες περιπτώσεις.

10) Ο έλεγχος αυθαίρετα πραγματοποίησε μείωση λόγω φύρας και μάλιστα υπολόγισε το ίδιο ποσοστό (10%) σε εστιατόριο και σε πισαρία ενώ είναι σε όλους γνωστό ότι η μείωση λόγω φύρας είναι πολλαπλάσια σε ένα εστιατόριο και ανέρχεται σε ποσοστό άνω του 30%. Ο έλεγχος αυθαίρετα υπολόγισε ότι τα προϊόντα που έλεγξε συμμετέχουν κατά το ίδιο ποσοστό στον υπολογισμό του μικτού κέρδους, ήτοι ένα καραφάκι ούζο συμμετέχει κατά το ίδιο ποσοστό με το φαγητό ή τη σαλάτα.

11) Μη νόμιμος/ εσφαλμένος προσδιορισμός εσφαλμένης/υπέρογκης μέσης αναλογίας του περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους πωλούμενων προϊόντων στα καταστήματα του στην Κέρκυρα και στην Πάτρα κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο (1-1-2016 έως 31-12-2017) και συνακολούθως προσδιορισμού εσφαλμένων- υπέρογκων ακαθάριστων εσόδων και εσφαλμένης- υπέρογκης φορολογητέας ύλης κατά την ως άνω ελεγχόμενη χρήση. Ο έλεγχος ήχθη όχι σε διαπιστώσεις αλλά σε παντελώς εσφαλμένες πιθανολογήσεις. Για το λόγο αυτό, επιχειρεί την εφαρμογή της ίδιας έμμεσης τεχνικής που χρησιμοποίησε ο έλεγχος σε μια προσπάθεια (δυσχερή δεδομένου ότι κατά τα προαναφερθέντα δεν προσφέρεται η εφαρμοσθείσα έμμεση τεχνική για την επιχείρηση του) να εξευρεθεί αποτέλεσμα βασισμένο τουλάχιστον σε αληθή στοιχεία και δεδομένα. Υπολογίζει τα ακαθάριστα έσοδα για το 2016 στο ποσό των 355.427,51 (δηλωθέντα 239.202,33, έλεγχος 572.554,90). Υπολογίζει τα ακαθάριστα έσοδα για το 2017 στο ποσό των 369.188,90 (δηλωθέντα 243.182,09, έλεγχος 600.509,43).

12) Επικαλείται την έκθεση της ICAP με τίτλο: «ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ 2012 ΜΕ ΘΕΜΑ:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΚΦΔ:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον ΑΦΜ του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

....

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. ...

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

...

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των

εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, εν προκειμένω στην από 30/07/2019 και με αριθμό/0/9211 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την από 26/02/2020 και με αριθμό/1/9211 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, αναγράφεται ότι η εντολή του μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. είχε διάρκεια έως την 31/12/2021 και αφορά μερικό (έλεγχο) επιτόπιο. Ο έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ολοκληρώθηκε με την από 20/07/2022 θεώρηση των οικείων εκθέσεων ελέγχου και την αυθημερόν έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι:

*«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:
β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»*

Επειδή ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει βλάβη που οφείλεται στην υπέρβαση της νόμιμης προθεσμίας και στον τόπο διενέργειας του ελέγχου. Επιπλέον, όσον αφορά το τόπο διενέργειας του ελέγχου, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εν μέρει στο αίτημα παροχής στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας και ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία αλλά και από τη συλλογή πληροφοριών από άλλες πηγές προκειμένου να προσδιορίσει το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης, αριθμητικού μεγέθους που αποτελεί τη βάση για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν.158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή για τον έλεγχο υποκαταστημάτων της αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται το κεντρικό κατάστημα, ήτοι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου και του τόπου διενέργειας του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» 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 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 σύμφωνα με το άρθρο 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,*
 - β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,*
 - γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,*
 - δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και*
 - ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.*
- Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 και 6 της Α1008/2020 με θέμα :
«Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» :

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο 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 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

...»

Επειδή στην Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«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. 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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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 σύννομη, 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.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, με την Ε.2016/2020 ορίζεται 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:

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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 προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου και από τις από 20/07/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι:

Με το υπ' αριθμόν πρωτ./6-8-2019 έγγραφο ζητήθηκε, μεταξύ άλλων, από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που τήρησε κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Με το υπ' αριθμόν πρωτ./17-6-2021 έγγραφο ζητήθηκε, από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των παραγόμενων αρχείων a,b,c,e και s.txt του φορολογικού μηχανισμού που διατηρούσε τα ελεγχόμενα έτη, καθώς και τα αντίγραφα των δελτίων Ζ που εκδόθηκαν από τον χρησιμοποιούμενο φορολογικό μηχανισμό. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμόν πρωτ./17-6-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και για την παράβαση αυτή είχαν εκδοθεί οι υπ' αριθμόν &/5-10-2021 πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή ο προσφεύγων:

- έχει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας μέρος των λογιστικών του αρχείων, και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε αντίγραφα από τις φορολογικές μνήμες των ΕΑΦΔΣΣ που χρησιμοποίησε κατά τα έτη ελέγχου
- Δηλώνει ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα και για τα δύο ελεγχόμενα έτη και συνεπώς δεν καλύπτει τις πραγματικές του δαπάνες.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και ως εκ τούτου προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν τούτου εκδόθηκε η με αριθ./2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με την οποία ενέκρινε την τεχνική της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013. Επιπλέον, με τα υπ' αριθμόν πρωτ. και/12-7-2021 έγγραφα της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ο προσφεύγων ενημερώθηκε για τη διενέργεια του ελέγχου με έμμεσες τεχνικές .

Επειδή στην με αριθ./2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία για την χρήση κάποιας άλλης μεθόδου έμμεσης τεχνικής.

Επειδή από το άρθρο 25 του ΚΦΔ δεν προκύπτει ότι στην εντολή ελέγχου πρέπει να αναφέρεται η επιλογή και η χρήση έμμεσης τεχνικής για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Επειδή βάσει των ως άνω, οι ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν εκδόθηκε Απόφαση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με την οποία ενέκρινε την τεχνική της αρχής των

αναλογιών, ότι είναι ανατιολόγητη η εφαρμογή της εφαρμοστέας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών και ότι στην εντολή ελέγχου δεν αναγράφεται η επιλογή και η χρήση έμμεσης τεχνικής είναι νόμω αβάσιμοι.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε τις τιμές πώλησης, που ίσχυαν κατά την διενέργεια του ελέγχου, για τα ανωτέρω προσφερόμενα πιάτα και ποτά από τις διαθέσιμες πληροφορίες που κατάφερε να συλλέξει και από τις εν λόγω τιμές πώλησης αφαίρεσε τον αναλογούν ΦΠΑ που ίσχυε κατά την στιγμή προσδιορισμού των τιμών πώλησης των προσφερόμενων πιάτων και ως εκ τούτου προέκυψε η τιμή πώλησης των προσφερόμενων πιάτων άνευ ΦΠΑ. Εν συνεχεία από τις προσδιορισθείσες από τον έλεγχο τιμές πώλησης άνευ ΦΠΑ διενήργησε μείωση 5% καθώς ο έλεγχος αφορούσε σε προηγούμενα έτη(2016 και 2017).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι τιμές πώλησης άνευ ΦΠΑ που προσδιόρισε ο έλεγχος δεν έπρεπε να μειωθούν μόνο κατά 5% αλλά κατά 16,5% σύμφωνα με τον πληθωρισμό κατά την χρονική περίοδο από 1/1/2016 έως σήμερα, προσκομίζοντας ανακοινώσεις της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι μεταβολές του πληθωρισμού, με βάση τις ανακοινώσεις της ΕΛ.ΣΤΑΤ(σχετικά 9 της ενδικοφανούς):

| | | |
|-----------------|--|---------|
| Δεκέμβριος 2016 | Ετήσιος πληθωρισμός σε σχέση με το έτος 2015 | 0,0% |
| Δεκέμβριος 2017 | Ετήσιος πληθωρισμός σε σχέση με το έτος 2016 | + 0,7% |
| Δεκέμβριος 2018 | Ετήσιος πληθωρισμός σε σχέση με το έτος 2017 | + 0,6% |
| Δεκέμβριος 2019 | Ετήσιος πληθωρισμός σε σχέση με το έτος 2018 | + 0,8% |
| Δεκέμβριος 2020 | Ετήσιος πληθωρισμός σε σχέση με το έτος 2019 | - 2,3% |
| Δεκέμβριος 2021 | Ετήσιος πληθωρισμός σε σχέση με το έτος 2020 | + 5,1% |
| Ιούλιος 2022 | Ετήσιος πληθωρισμός σε σχέση με το έτος 2021 | + 11,6% |

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι ο προσφεύγων λανθασμένα άθροισε τα παραπάνω ποσοστά (16,5%) ενώ αυτά στην πραγματικότητα, αφορούν μεταβολές των τιμών σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος .Επίσης καταχρηστικά χρησιμοποίησε τις μεταβολές του πληθωρισμού κατά το έτος 2022, καθώς αναφέρονται σε περίοδο μετά το πέρας του ελέγχου (η επεξεργασία των στοιχείων του ελέγχου διενεργήθηκε πριν από τον Ιούλιο 2022, αλλά και το σχετικό δελτίο τύπου της ΕΛΣΤΑΤ που έχει ημερομηνία 8-8-2022). ...» Ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με το υπ' αριθμόν πρωτ./17-6-2021 συμπληρωματικό αίτημα παροχής στοιχείων (ημερομηνία ανάγνωσης 22-6-2021) παρόλο που ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα μεταξύ άλλων να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τους τιμοκαταλόγους όλων των καταστημάτων της επιχείρησής του, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα στοιχείο σχετικά με το είδος και τις τιμές πώλησης των προϊόντων/εμπορευμάτων που διατίθενται από την επιχείρησή του.

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προέβη στην συλλογή πληροφοριών από άλλες πηγές προκειμένου να προσδιορίσει με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης, αριθμητικού μεγέθους που αναλογεί στη βάση για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών. Συνεπώς συλλέχθηκαν πληροφορίες από:

- τα φορολογικά παραστατικά αγορών,
- τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες τηλεφωνικών και διαδικτυακών παραγγελιών, e-food.gr και delivery.gr, καθώς τα καταστήματα της επιχείρησης που εδρεύουν στην Πάτρα διενεργούν πωλήσεις μέσω αυτών,
- γενικευμένη έρευνα στο διαδίκτυο,
- άλλους φορολογικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν σε ομοειδείς επιχειρήσεις.

Επειδή ως αποτέλεσμα των ανωτέρω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προσδιόρισε κάποια από τα πιάτα που συμπεριλαμβάνονται στο προσφερόμενο μενού της επιχείρησης, την τιμή πώλησης τους, καθώς και το είδος και την ποσότητα των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή τους (συνταγές μαγειρικής).Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος της χρήσης 2015 είχε ολοκληρωθεί με την από 15/12/2021 θεώρηση των οικείων εκθέσεων ελέγχου , με τα αποτελέσματα του να προκύπτουν με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων 2016 και 2017 χρησιμοποιήθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της χρήσης 2015 (κόστος υλικών, τιμές πώλησης “.....,κ.λ.π.”, χωρίς να ληφθούν υπ’ όψιν τυχόν μεταβολές στον ετήσιο πληθωρισμό, για τους εξής λόγους:

- Οι μεταβολές στις τιμές διαχρονικά μεταξύ δηλαδή των 2015, 2016 και 2017, δεν είναι σημαντικές ώστε να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Σύμφωνα με το από 13 Ιανουαρίου 2018 δελτίου τύπου της ΕΛ.ΣΤΑΤ., ο μέσος δείκτης τιμών καταναλωτή (ΔΤΚ) του δωδεκαμήνου 2017, σε σύγκριση με τον μέσο ΔΤΚ του δωδεκαμήνου 2016 παρουσίασε αύξηση κατά 1,1% έναντι μείωσης κατά 0,8% που σημειώθηκε στους αντίστοιχους δείκτες των ετών 2015 και 2016.
- Για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης ο έλεγχος έκρινε ότι οι μεταβολές στις τιμές πλήττουν αναλογικά τόσο το κόστος παραγωγής, όσο και τις τιμές πώλησης των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Επειδή ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στην Κέρκυρα (κεντρικό και υποκατάστημα) και στην Πάτρα (υποκαταστήματα).

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στην Κέρκυρα με εστιατόρια με πλήρη εξυπηρέτηση πελατών (όπως προαναφέρθηκε η εν λόγω κρίση του ελέγχου προέκυψε με ασφαλή τρόπο κυρίως από το είδος των πρώτων υλών και εμπορευμάτων που αναγράφονται στα παραστατικά αγορών), των οποίων το μενού περιλαμβάνει και τα εξής πιάτα: παραδοσιακή κερκυραϊκή πασιτσάδα, παραδοσιακό κερκυραϊκό σοφρίτο , μπιφτέκι ψητό, σαλάτα χωριάτικη αναψυκτικά και ποτά. Για τα καταστήματα που διατηρεί στην Πάτρα, ο προσφεύγων διενεργεί πωλήσεις μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών e-food.gr και delivery.gr.Από τις εν λόγω πλατφόρμες αντλήθηκαν πληροφορίες σχετικά με το είδος των προσφερόμενων πιάτων και πιο συγκεκριμένα για τα βασικά υλικά παρασκευής τους και τις τιμές πώλησης τους. Περαιτέρω από ιστοσελίδες μαγειρικής αντλήθηκαν πληροφορίες σχετικά με τις απαιτούμενες αναλογίες των πρώτων υλών για την παρασκευή των εν λόγω πιάτων και σε συνδυασμό με τα δεδομένα από τα φορολογικά παραστατικά αγορών, προέκυψε, κατά

κρίση του ελέγχου το συνολικό κόστος ενός τεμαχίου για: το πιάτο 1- Σαλάτα “.....”, πιάτο 2 – Σαλάτα “.....”, πιάτο 3- Πίτσα “.....”, πιάτο 4- Πίτσα “.....”, πιάτο 5-Πίτσα, πιάτο 6 – Μακαρονάδα, ποτά- 1 τεμάχιο αναψυκτικού (κουτάκι των 330 ml).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ο έλεγχος αιτιολόγησε στις οικείες εκθέσεις ελέγχου τις ποσότητες των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή των προσφερόμενων πιάτων **ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται** και δεν γίνονται δεκτές οι ποσότητες των υλικών που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι απαιτούνται για την παρασκευή κάθε πιάτου.

Επειδή ο προσφεύγων, ως αναφέρθηκε και ανωτέρω, δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ./17-06-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. στο οποίο μεταξύ άλλων ζητήθηκε να προσκομίσει τιμοκαταλόγους των καταστημάτων της επιχείρησής του, ο έλεγχος προσδιόρισε τις τιμές πώλησης, που ίσχυαν κατά την διενέργεια του ελέγχου, για τα ανωτέρω προσφερόμενα πιάτα και ποτά από τις διαθέσιμες πληροφορίες που κατάφερε να συλλέξει. Εν συνεχεία από τις τιμές πώλησης που προσδιόρισε ο έλεγχος αφαίρεσε τον αναλογούν ΦΠΑ που ίσχυε κατά την στιγμή προσδιορισμού των τιμών πώλησης των προσφερόμενων πιάτων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έπρεπε να αφαιρεθεί από το σύνολο των προσφερόμενων πιάτων ΦΠΑ με συντελεστή 24% **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζεται τιμοκατάλογος του καταστήματος για τον οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι σημερινός. Επικαλούμενος τον εν λόγω τιμοκατάλογο ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε στον προσδιορισμό τιμών πώλησης των προσφερομένων πιάτων και συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι το πιάτο 3 του καταστήματος Πάτρας πωλείται σήμερα αντί 11,00 € (και όχι 9,00 ευρώ που υπολόγισε ο έλεγχος) και το πιάτο 5 του καταστήματος Πάτρας πωλείται σήμερα αντί 7,00 € (και όχι 9,00 ευρώ που υπολόγισε ο έλεγχος), όπως προκύπτει από τον προσκομιζόμενο τιμοκατάλογο του καταστήματος Πάτρας.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι οι τιμές πώλησης των προσφερόμενων πιάτων από τα καταστήματα της επιχείρησής στην Πάτρας (από τα οποία προέρχεται και το 78% του συνολικού της τζίρου) στις οποίες βασίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου, είναι πραγματικές και αφορούν την ίδια την επιχείρηση αφού προήλθαν από το διαδίκτυο και τις πλατφόρμες που είναι μέλος (η επιχείρηση). **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή ο έλεγχος αναγνώρισε μια κατ' αποκοπή μείωση 10% στα φαγητά και 5% στα ποτά λόγω φύρας στο σύνολο των καταστημάτων ήτοι, στα καταστήματα της Πάτρας και της Κέρκυρας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μείωση 10% στα φαγητά είναι πρόδηλα εσφαλμένη διότι η μείωση φύρας είναι πολλαπλάσια σε ένα εστιατόριο και ανέρχεται σε ποσοστό άνω του 30%, όπως προκύπτει από την αναρτημένη στον ιστότοπο του Επιμελητηρίου Κυκλάδων σχετική δημοσίευση του Καθηγητή και ξενοδοχειακών επαγγελματιών κ. Ειδικότερα, από την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι

αιτείται την αύξηση της φύρας από το ποσοστό 10% στο ποσοστό 30% μόνο για τα καταστήματα της

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργία της επιχείρησης, τους συντελεστές φύρας άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, την κοινή πείρα (π.χ. απώλεια βάρους του κρέατος κατά την απόψυξη, το καθάρισμα, μετά το ψήσιμο/μαγείρεμα, κατά την μεριδοποίηση, ευάλωτα προϊόντα ειδικά τους θερινούς μήνες κ.α) καθώς και σχετικό άρθρο στην ιστοσελίδα του Επιμελητηρίου Κυκλάδων με θέμα: «Εργαλεία Κοστολόγησης», αποφάσεις της Υπηρεσίας μας όπου για παρόμοιες επιχειρήσεις έχει αναγνωριστεί φύρα 30% στα φαγητά (ΔΕΔ 2018/2022,/2022) και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός. Με την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται φύρα 30% στα φαγητά των καταστημάτων της Κέρκυρας.

Επειδή με την κατ' αποκοπή μείωση 30% στα φαγητά των καταστημάτων της Κέρκυρας οι πίνακες της σελίδας 20 της από με ημερομηνία θεώρησης 20/07/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαμορφώνονται ως εξής:

| | |
|---|--------|
| ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΙΑΤΟΥ 1 (2,8263*70%) | 1,9784 |
| ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΙΑΤΟΥ 2 (3,2893*70%) | 2,3025 |
| ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΙΑΤΟΥ 3 (3,2578*70%) | 2,2805 |
| ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΙΑΤΟΥ 4 (2,6358*70%) | 1,8451 |
| ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΟΥΖΟΥ (1,9125*95%) | 1,8169 |

Επειδή όπως αναφέρεται στην από 20/07/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τα στοιχεία που ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του δεν κατέστη δυνατόν να εξαχθεί η ποσοστιαία συμμετοχή του κάθε παραγόμενου προϊόντος (προσφερόμενο πιάτο ή ποτό) στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα έτσι ώστε να εξαχθεί η σταθμισμένη αναλογία του περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους στο κόστος πωληθέντων του προσφεύγοντος. Συνεπώς η μέση αναλογία περιθωρίου Μικτού κέρδους επί κόστους με την παρούσα προσδιορίζεται ως κάτωθι:

Μέση αναλογία περιθωρίου Μικτού κέρδους επί κόστους = $(1,9784+2,3025+2,2805+1,8451+1,8169)/5 = 2,0447$

Ως εκ τούτου, τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα από τα καταστήματα που ο προσφεύγων διατηρεί στην Κέρκυρα για τα έτη 2016 και 2017 (με την εφαρμογή της αναλογίας του περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους πωλούμενων προϊόντων), απεικονίζονται στους πίνακες που ακολουθούν:

ΕΤΟΣ 2016 (ΚΕΡΚΥΡΑ)

| | |
|---|--|
| Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των καταστημάτων της Κέρκυρας (βάσει ΔΕΔ) | Κόστος πωληθέντων καταστημάτων Κέρκυρας (βάσει βιβλίων) * (1+Μέση Αναλογία περιθωρίου Μικτού Κέρδους επί κόστους πωλούμενων προϊόντων) |
| 114.353,21 | 37.558,12*(1+2,0447) |

ΕΤΟΣ 2017 (ΚΕΡΚΥΡΑ)

| | |
|--|--|
| Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των καταστημάτων της | Κόστος πωληθέντων καταστημάτων Κέρκυρας (βάσει βιβλίων) * (1+Μέση Αναλογία |
|--|--|

| | |
|-----------------------------|--|
| Κέρκυρας (βάσει ΔΕΔ) | περιθωρίου Μικτού Κέρδους επί κόστους πωλούμενων προϊόντων) |
| 137.851,02 | 45.275,73*(1+2,0447) |

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή επαναυπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα των καταστημάτων χρησιμοποιώντας την μεθοδολογία του ελέγχου αλλά τροποποιώντας μεταξύ άλλων τις ποσότητες στις μερίδες, τις τιμές αγοράς των υλικών, τις τιμές πώλησης που προσδιόρισε ο έλεγχος κ.τ.λ. Ειδικότερα, ο προσφεύγων προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και την μέση αναλογία περιθωρίου Μικτού Κέρδους επί κόστους πωλούμενων προϊόντων ως εξής:

| ΚΕΡΚΥΡΑ (2016) | |
|---|------------|
| Μέση αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους | 0,7189 |
| Ακαθάριστα έσοδα | 132.392,37 |

| ΚΕΡΚΥΡΑ (2017) | |
|---|------------|
| Μέση αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους | 0,7189 |
| Ακαθάριστα έσοδα | 159.596,95 |

| ΠΑΤΡΑ (2016) | |
|---|------------|
| Μέση αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους | 0,3868 |
| Ακαθάριστα έσοδα | 440.162,53 |

| ΠΑΤΡΑ (2017) | |
|---|------------|
| Μέση αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους | 0,3868 |
| Ακαθάριστα έσοδα | 440.912,48 |

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 20/07/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αιτιολογείται πλήρως η επιλογή των μεγεθών (π.χ. ποσότητες στις μερίδες, τις τιμές αγοράς των υλικών, τις τιμές πώλησης κ.τ.λ), πλην του ποσοστού φύρας στα καταστήματα της Κέρκυρας, που χρησιμοποίησε ο έλεγχος προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και δεν γίνεται δεκτός ο υπολογισμός ακαθαρίστων εσόδων που προσδιόρισε ο προσφεύγων με την αρχή των αναλογιών.

Επειδή ο προσφεύγων ως αναφέρθηκε ανωτέρω υπολόγισε με την μέθοδο των αναλογιών το περιθώριο μικτού κέρδους για το εστιατόριο της στο 71,89% και για το κατάστημα μαζικής εστίασης στην στο 38,68% ισχυριζόμενος ότι το περιθώριο μικτού κέρδους που υπολόγισε ο ίδιος είναι παραπλήσιο με τον μέσο όρο πενταετίας (2007-2011) των δεικτών περιθωρίου μικτού κέρδους, που αναγράφεται στην έκθεση της ICAP με τίτλο: « ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ 2012 ΜΕ ΘΕΜΑ:». Συνεπώς ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που δεν γίνουν αποδεκτοί οι λοιποί ισχυρισμοί του για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ως προς το κατάστημα της Κέρκυρας να χρησιμοποιηθεί το περιθώριο μικτού κέρδους όπως προκύπτει από την έκθεση της ICAP ήτοι 64,5% ενώ αντίστοιχα για τον

προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων ως προς το κατάστημα της να χρησιμοποιηθεί το περιθώριο μικτού κέρδους που υπολόγισε ο ίδιος, ήτοι 38,68%. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί ακαθάριστων εσόδων που ίσχυε παλαιότερα κατά τον εξωλογιστικό υπολογισμό του άρθρου 32 ν. 2238/1994 για την επιχείρηση του (εστιατόριο, κωδ.9012) ήταν 14% και πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν δεδομένου ότι η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου πρέπει να οδηγεί σε ρεαλιστικά και επιεική για το φορολογούμενο αποτελέσματα και όχι σε εσφαλμένους καταλογισμούς εξωπραγματικών ποσών.

Επειδή στην Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:
« ...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. ...»

Επειδή ο προσφεύγων προσκομίζει την έκθεση της ICAP με τίτλο «ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ 2012 ΜΕ ΘΕΜΑ:.....», η οποία αποτελεί σύνοψη της ετήσιας έκθεσης 2012, στην οποία έκθεση μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «Το περιθώριο μικτού κέρδους στον κλάδο της εστίασης (εστιατόρια) υπολογίζεται σε ιδιαίτερα υψηλά επίπεδα καθ' όλη την περίοδο αναφοράς (μ.ο 64,5%), χωρίς να εμφανίζει σημαντικές διακυμάνσεις διαχρονικά.»

Επειδή στην ανωτέρω προσκομιζόμενη έκθεση, η οποία αποτελεί σύνοψη της ετήσιας έκθεσης 2012, δεν περιγράφεται ο τρόπος υπολογισμού του περιθωρίου μικτού κέρδους στον κλάδο της εστίασης (εστιατόρια).

Επειδή ο τρόπος υπολογισμού του περιθωρίου μικτού κέρδους στον κλάδο της εστίασης (εστιατόρια) ποσοστού 64,5%, περιγράφεται σε άλλη έκθεση της ICAP και συγκεκριμένα στην έκθεση με τίτλο «ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ 2012 ΜΕ ΘΕΜΑ:.....», που περιλαμβάνει κλαδική ανάλυση για τα εστιατόρια και αποτελεί το τέταρτο παραδοτέο (Γ ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ:). Στην εν λόγω έκθεση αναφέρεται ότι: «Το περιθώριο μικτού κέρδους στον κλάδο της εστίασης (εστιατόρια) υπολογίζεται σε ιδιαίτερα υψηλά επίπεδα καθ' όλη την περίοδο αναφοράς (μ.ο 64,5%), χωρίς να εμφανίζει σημαντικές διακυμάνσεις διαχρονικά.» Στο παράρτημα της εν λόγω έκθεσης και συγκεκριμένα στην σελίδα 32 περιγράφεται ο τρόπος υπολογισμού του περιθωρίου μικτού κέρδους. Ο δείκτης αυτός έχει υπολογισθεί ως εξής: Περιθώριο Μικτού Κέρδους = (Μικτό Κέρδος / Πώλησεις) X 100.

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου προσδιορίστηκαν με τον δείκτη περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους (περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους = (Τιμή Πώλησης - Τιμή αγοράς) / Τιμή αγοράς). Οι εν λόγω δείκτες υπολογίστηκαν από τον έλεγχο ως εξής :
Κέρκυρα = 252,5% και Πάτρα = 109,86%

Επειδή οι δύο δείκτες και συγκεκριμένα ο δείκτης που χρησιμοποίησε ο έλεγχος και ο δείκτης της ICAP, υπολογίζονται διαφορετικά ως εκ τούτου οι δύο δείκτες δεν είναι συγκρίσιμοι.

Επειδή από το κόστος πωληθέντων του προσφεύγοντος, βάσει βιβλίων και από τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου, δύναται να υπολογιστεί ο δείκτης περιθώριο μικτού κέρδους για τον προσφεύγοντα όπως έχει υπολογιστεί στην έκθεση της ICAP για τον κλάδο της εστίασης (εστιατόρια), ήτοι (Περιθώριο

Μικτού Κέρδους= (Μικτό Κέρδος/ Πωλήσεις)Χ100).Σύμφωνα με τα ανωτέρω δεδομένα ο εν λόγω δείκτης υπολογίζεται ως εξής για τον προσφεύγοντα

| Πάτρα | 2016 | 2017 |
|---|-------------------|-------------------|
| (1) Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των καταστημάτων της Πάτρας βάσει ελέγχου | 440.162,53 | 440.912,48 |
| (2)Κόστος πωληθέντων καταστημάτων Πάτρας βάσει βιβλίων 2 | 209.741,03 | 210.098,39 |
| ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ(1-2) | 230.421,50 | 230.814,09 |
| Περιθώριο Μικτού Κέρδους= (Μικτό Κέρδος/ Πωλήσεις)Χ100) | 52,35% | 52,35% |

| Κέρκυρα | 2016 | 2017 |
|---|------------------|-------------------|
| (1) Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των καταστημάτων της Κέρκυρας βάσει ελέγχου | 132.392,37 | 159.596,95 |
| (2)Κόστος πωληθέντων καταστημάτων Κέρκυρας βάσει βιβλίων 2 | 37.558,12 | 45.275,73 |
| ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ(1-2) | 94.834,25 | 114.321,22 |
| Περιθώριο Μικτού Κέρδους= (Μικτό Κέρδος/ Πωλήσεις)Χ100) | 71,63% | 71,63% |

Επειδή ως αναφέρθηκε και ανωτέρω και συγκεκριμένα στη σελίδα 18 της παρούσας, για τα καταστήματα της Κέρκυρας αναγνωρίζεται κατ' αποκοπή μείωση/φύρα 30% (από 10% βάσει ελέγχου) στα φαγητά. Ως εκ τούτου ο δείκτης Περιθώριο Μικτού Κέρδους= (Μικτό Κέρδος/ Πωλήσεις)Χ100 με την αναγνώριση φύρας 30% στα καταστήματα της Κέρκυρας προσδιορίζεται ως εξής:

| Κέρκυρα | 2016 | 2017 |
|---|------------------|------------------|
| (1) Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των καταστημάτων της Κέρκυρας βάσει ΔΕΔ | 114.353,21 | 137.851,02 |
| (2)Κόστος πωληθέντων καταστημάτων Κέρκυρας βάσει βιβλίων | 37.558,12 | 45.275,73 |
| ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ(1-2) | 76.795,09 | 92.575,29 |
| Περιθώριο Μικτού Κέρδους= (Μικτό Κέρδος/ Πωλήσεις)Χ100) | 67,16% | 67,16% |

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω το συναγόμενο από τους ανωτέρω υπολογισμούς περιθώριο μικτού κέρδους, για τους οποίους λήφθηκε υπόψιν το ποσό ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, είναι παραπλήσιο με τον μέσο όρο πενταετίας (2007-2011) των δεικτών περιθωρίου μικτού κέρδους, που αναγράφεται στην έκθεση της ICAP (64,5%) με τίτλο: «..... Επιπλέον, με την αναγνώριση φύρας 30% στα φαγητά στα καταστήματα της Κέρκυρας από την Υπηρεσία μας, το περιθώριο μικτό κέρδους για τον προσφεύγοντα (67,16%) προσέγγισε ακόμη περισσότερο τον μέσο όρο πενταετίας (2007-2011) των δεικτών περιθωρίου μικτού κέρδους, που αναγράφεται στην έκθεση της ICAP (64,5%) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή βάσει των ανωτέρω τα αποτελέσματα για την ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΠΑ προσδιορίζονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

| | 2016 | 2017 |
|---|-------------------|-------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα Πάτρας | 440.162,53 | 440.912,48 |
| Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα Κέρκυρας | 114.353,21 | 137.851,02 |
| Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα (ΔΕΔ) | 554.515,74 | 578.763,50 |

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016

| ΕΤΟΣ 2016 | ΔΗΛΩΣΗΣ(1) | ΕΛΕΓΧΟΥ(2) | ΔΕΔ(3) | ΔΙΑΦΟΡΑ(3-1) |
|---|--------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας | 239.202,33 | 572.554,90 | 554.515,74 | 315.313,41 |
| Μείον: Κόστος πωληθέντων | 247.380,59 | 247.380,59 | 247.380,59 | 0,00 |
| ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ) | -8.178,26 | 325.174,31 | 307.135,15 | 315.313,41 |
| Μείον: Δαπάνες χρήσης | 186.356,88 | 186.356,88 | 186.356,88 | 0,00 |
| ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ | -194.535,14 | 138.817,43 | 120.778,27 | 315.313,41 |
| Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες | 67.532,15 | 71.007,53 | 71.007,53 | 3.475,38 |
| ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | -127.002,99 | 209.824,96 | 191.785,80 | 318.788,79 |

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017

| ΕΤΟΣ 2017 | ΔΗΛΩΣΗΣ(1) | ΕΛΕΓΧΟΥ(2) | ΔΕΔ(3) | ΔΙΑΦΟΡΑ(3-1) |
|--|--------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας | 243.182,09 | 600.509,43 | 578.763,50 | 335.581,41 |
| Μείον: Κόστος πωληθέντων | 255.374,12 | 255.374,12 | 255.374,12 | 0,00 |
| ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ) | -12.192,03 | 345.135,31 | 323.389,38 | 335.581,41 |
| Μείον: Δαπάνες χρήσης | 185.884,01 | 185.884,01 | 185.884,01 | 0,00 |
| ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ | -198.076,04 | 159.251,30 | 137.505,37 | 335.581,41 |

| | | | | |
|---|-------------|------------|------------|------------|
| Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες | 53.332,89 | 53.332,89 | 53.332,89 | 0,00 |
| ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | -144.743,15 | 212.584,19 | 190.838,26 | 335.581,41 |

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

ΕΤΟΣ 2016

Όπως αναφέρεται στην από με ημερομηνία θεώρησης 20/07/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας, με την ΠΟΛ 1061/2016, από 1-6-2016 ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. αυξήθηκε κατά μια ποσοστιαία μονάδα και διαμορφώθηκε, από 23% σε 24%. Ο προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης διενεργήθηκε από τον έλεγχο με βάση το ποσοστό συμμετοχής των φορολογητέων εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α. στο σύνολο των φορολογητέων εκροών του έτους, όπως αυτό το ποσοστό αποτυπώθηκε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Συνεπώς προέκυψε ότι το ποσοστό συμμετοχής των εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 23% στο σύνολο των εκροών ήταν 43% και 57% ήταν το αντίστοιχο ποσοστό συμμετοχής των εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%. Με την ίδια μεθοδολογία θα επιμεριστούν στους συντελεστές ΦΠΑ 23% και 24% τα προσδιορισθέντα με την παρούσα Απόφαση ακαθάριστα έσοδα. Εν προκειμένω, η διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα 314.329,41€ (Ακαθάριστα έσοδα/ΔΕΔ: 554.515,74€ μείον Αξία φορολογητέων εκροών με βάση τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις 240.186,33€) που προσδιορίστηκε με βάση την παρούσα απόφαση, κατανέμεται ως εξής:

ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α. 23% : $314.329,41 \times 43\% = 135.161,65\text{€}$

ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α. 24% : $314.329,41 \times 57\% = 179.167,76\text{€}$

ΕΤΟΣ 2017

Για το έτος 2017 ίσχυσε ο κανονικός συντελεστής 24% για το σύνολο των εκροών που πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 20/07/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι από τον έλεγχο των φορολογικών παραστατικών δαπανών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, κατά την χρήση 2016, είκοσι τρία (23) τιμολόγια - δελτία αποστολής συνολικής αξίας 13.957,90€ με εκδότρια την - ΑΦΜ, για την οποία η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας έχει στη διάθεση της την με αριθμό πρωτ. /18-12-2020 ειδική πληροφοριακή έκθεση ελέγχου για εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Από την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στάλθηκε έγγραφο στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, το οποίο κοινοποιήθηκε και στην Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καθώς διενεργείται και εκεί σχετικός φορολογικός έλεγχος. Συνεπώς, αν σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύψουν επιβαρυντικά στοιχεία για τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος δύναται να επανέλθει, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 23-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση: α) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου , φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 , δ) της υπ. αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. /20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

| | Ποσά Δήλωσης (1) | | Ποσά Ελέγχου (2) | | Ποσά ΔΕΔ (3) | | Διαφορά (3-1) |
|---|------------------|----------|------------------|----------|--------------|----------|---------------|
| | Υπόχρεου | Συζύγου | Υπόχρεου | Συζύγου | Υπόχρεου | Συζύγου | |
| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | | | | | | | |
| Ακίνητη περιουσία | | | | | | | |
| Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα | 0,26 | 0,67 | 0,26 | 0,67 | 0,26 | 0,67 | 0,00 |
| Επιχειρηματική δραστηριότητα | | | 209.824,96 | | 191.785,80 | | 191.785,80 |
| Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα | | | | | | | |
| Μισθωτή εργασία – Συντάξεις | | 453,27 | | 453,27 | | 453,27 | |
| Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου | | | | | | | |
| Ναυτικό Εισόδημα | | | | | | | |
| Συνολικό δηλωθέν εισόδημα | 0,26 | 453,94 | 209.825,22 | 453,94 | 191.786,06 | 453,94 | 191.785,80 |
| Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται | 127.002,99 | | | | | | -127.002,99 |
| Υπόλοιπο | 0,26 | 453,94 | 209.825,22 | 453,94 | 191.786,06 | 453,94 | 191.785,80 |
| Προστιθέμενη διαφορά δαπανών | 9.051,24 | | | | | | -9.051,24 |
| Εκπτώσεις εισοδήματος | | | | | | | |
| Φορολογητέο εισόδημα | 9.051,50 | 453,94 | 209.825,22 | 453,94 | 191.786,06 | 453,94 | 182.734,56 |
| Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας | | | | | | | |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά | | 4.894,56 | | 4.894,56 | | 4.894,56 | |
| Συνολικό εισόδημα | 0,26 | 5.348,50 | 209.825,22 | 5.348,50 | 191.786,06 | 5.348,50 | 182.734,56 |

| | | | | | | | |
|---|----------|----------|------------|----------|------------|----------|------------|
| Τεκμαρτό εισόδημα | | | | | | | |
| Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ. | 9.051,50 | 5.348,50 | 209.825,22 | 5.348,50 | 191.786,06 | 5.348,50 | 182.734,56 |

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

| Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας | Ποσά Δήλωσης (1) | | Ποσά Ελέγχου (2) | | Ποσά Δ.Ε.Δ. (3) | | Διαφορά φόρου (3) - (1) |
|---|------------------|-------------|------------------|-------------|------------------|-------------|-------------------------|
| | ΥΠΟΧΡΕΟ Υ | ΣΥΖΥΓΟΥ | ΥΠΟΧΡΕΟΥ | ΣΥΖΥΓΟΥ | ΥΠΟΧΡΕΟΥ | ΣΥΖΥΓΟΥ | |
| Φορολογητέο εισόδημα | 9.051,50 | 453,94 | 209.825,22 | 453,94 | 191.786,06 | 453,94 | 182.734,56 |
| Φόρος κλίμακας | 1.991,31 | 99,82 | 87.421,27 | 99,82 | 79.303,65 | 99,82 | 77.312,34 |
| Μείον: Μειώσεις από το φόρο | | 99,72 | | 99,72 | | 99,72 | |
| Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων | | | | | | | |
| Φόρος που αναλογεί | 1.991,31 | 0,10 | 87.421,27 | 0,10 | 79.303,65 | 0,10 | 77.312,34 |
| Β. Μείον | | | | | | | |
| 1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από: | | | | | | | |
| α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα | 0,03 | 0,10 | 0,03 | 0,10 | 0,03 | 0,10 | |
| β) Επιχειρηματική δραστηριότητα | | | | | | | |
| γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις | | | | | | | |
| δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου | | | | | | | |
| ε) Αλλοδαπή προέλευση | | | | | | | |
| 2. Φόρος που προκαταβλήθηκε | | | | | | | |
| α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος | 4.591,92 | | 4.591,92 | | 4.591,92 | | |
| β) Ειδικών περιπτώσεων | | | | | | | |
| 3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει | | | | | | | |
| Μείωση επιστροφής φόρου | | | | | | | |
| Υπόλοιπο φόρου (+/-) | -2.600,64 | | 82.829,32 | | 74.711,70 | | 77.312,34 |
| Γ. Πλέον | | | | | | | |
| 1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος | 1.991,27 | | 1.991,27 | | 1.991,27 | | |
| 2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου | | | | | | | |
| 3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | | | |
| Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-) | -609,37 | | 84.820,59 | | 76.702,97 | | 77.312,34 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 42.714,98 | | 38.656,17 | | 38.656,17 |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | | | |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | | | 16.235,27 | | 14.611,75 | | 14.611,75 |

| | | | | | | | |
|---|-----------------|--|-------------------|--|-------------------|--|-------------------|
| Τέλος επιτηδεύματος | 2.450,00 | | 2.450,00 | | 2.450,00 | | |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| Συνολικά ποσά (+/-) | 1.840,63 | | 146.220,84 | | 132.420,88 | | 130.580,25 |
| Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ | | | | | | | |
| Διαφορά συμψηφισμού | | | | | | | |
| Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση | 1.840,63 | | 146.220,84 | | 132.420,88 | | 130.580,25 |
| Πιστωτικό ποσό για επιστροφή | | | | | | | |
| <i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i> | | | | | | | |
| Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση | 1.840,63 | | 146.220,84 | | 132.420,88 | | 130.580,25 |

Υπ' αριθ. / 20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

| | Ποσά Δήλωσης (1) | | Ποσά Ελέγχου (2) | | Ποσά ΔΕΔ (3) | | Διαφορά (3-1) |
|---|------------------|-----------------|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------|-------------------|
| | Υπόχρεου | Συζύγου | Υπόχρεου | Συζύγου | Υπόχρεου | Συζύγου | |
| ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | | | | | | | |
| Ακίνητη περιουσία | | | | | | | |
| Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα | 1,37 | 1,77 | 1,37 | 1,77 | 1,37 | 1,77 | |
| Επιχειρηματική δραστηριότητα | | | 212.584,19 | | 190.838,26 | | 190.838,26 |
| Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα | | | | | | | |
| Μισθωτή εργασία - Συντάξεις | | 2.733,80 | | 2.733,80 | | 2.733,80 | |
| Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου | | | | | | | |
| Ναυτικό Εισόδημα | | | | | | | |
| Συνολικό δηλωθέν εισόδημα | 1,37 | 2.735,57 | 212.585,56 | 2.735,57 | 190.839,63 | 2.735,57 | 190.838,26 |
| Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται | 144.743,15 | | | | | | -144.743,15 |
| Υπόλοιπο | 1,37 | 2.735,57 | 212.585,56 | 2.735,57 | 190.839,63 | 2.735,57 | 190.838,26 |
| Προστιθέμενη διαφορά δαπανών | 21.680,02 | | | | | | -21.680,02 |
| Εκπτώσεις εισοδήματος | | | | | | | |
| Φορολογητέο εισόδημα | 21.681,39 | 2.735,57 | 212.585,56 | 2.735,57 | 190.839,63 | 2.735,57 | 169.158,24 |
| Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας | | | | | | | |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά | | 1.283,04 | | 1.283,04 | | 1.283,04 | |
| Συνολικό εισόδημα | 1,37 | 4.018,61 | 212.585,56 | 4.018,61 | 190.839,63 | 4.018,61 | 169.158,24 |
| Τεκμαρτό εισόδημα | | | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|-----------|----------|------------|----------|------------|----------|------------|
| Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ. | 21.681,39 | 4.018,61 | 212.585,56 | 4.018,61 | 190.839,63 | 4.018,61 | 169.158,24 |
|---|-----------|----------|------------|----------|------------|----------|------------|

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

| Α. | Ποσά Δήλωσης (1) | | Ποσά Ελέγχου (2) | | Ποσά Δ.Ε.Δ. (3) | | Διαφορά φόρου (3) - (1) |
|---|------------------|-------------|------------------|-------------|------------------|-------------|-------------------------|
| | ΥΠΟΧΡΕΟ Υ | ΣΥΖΥΓΟΥ | ΥΠΟΧΡΕΟΥ | ΣΥΖΥΓΟΥ | ΥΠΟΧΡΕΟΥ | ΣΥΖΥΓΟΥ | |
| Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας | 21.681,39 | 2.735,57 | 212.585,56 | 2.735,57 | 190.839,63 | 2.735,57 | 169.158,24 |
| Φορολογητέο εισόδημα | 21.681,39 | 2.735,57 | 212.585,56 | 2.735,57 | 190.839,63 | 2.735,57 | 169.158,24 |
| Φόρος κλίμακας | 4.887,42 | 601,71 | 88.662,89 | 601,71 | 78.877,42 | 601,71 | 73.990,00 |
| Μείον: Μειώσεις από το φόρο | | 601,44 | | 601,44 | | 601,44 | |
| Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων | | | | | | | |
| Φόρος που αναλογεί | 4.887,42 | 0,27 | 88.662,89 | 0,27 | 78.877,42 | 0,27 | 73.990,00 |
| Β. Μείον | | | | | | | |
| 1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από: | | | | | | | |
| α) Τόκους-Μερισίματα-Δικαιώματα | 0,20 | 0,26 | 0,20 | 0,26 | 0,20 | 0,26 | |
| β) Επιχειρηματική δραστηριότητα | | | | | | | |
| γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις | | | | | | | |
| δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου | | | | | | | |
| ε) Αλλοδαπή προέλευση | | | | | | | |
| 2. Φόρος που προκαταβλήθηκε | | | | | | | |
| α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος | 1.991,27 | | 1.991,27 | | 1.991,27 | | |
| β) Ειδικών περιπτώσεων | | | | | | | |
| 3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει | | | | | | | |
| Μείωση επιστροφής φόρου | | | | | | | |
| Υπόλοιπο φόρου (+/-) | 2.895,95 | 0,01 | 86.671,42 | 0,01 | 76.885,95 | 0,01 | 73.990,00 |
| Γ. Πλέον | | | | | | | |
| 1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος | 4.887,21 | | 4.887,21 | | 4.887,21 | | |
| 2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου | | | | | | | |
| 3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | | | |
| Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-) | 7.783,16 | 0,01 | 91.558,63 | 0,01 | 81.773,16 | 0,01 | 73.990,00 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 41.887,74 | | 36.995,00 | | 36.995,00 |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | | | |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 260,07 | | 16.483,70 | | 14.526,57 | | 14.266,50 |
| Τέλος επιτηδεύματος | 2.450,00 | | 2.450,00 | | 2.450,00 | | |

| | | | | | | | |
|---|------------------|-------------|-------------------|-------------|-------------------|-------------|-------------------|
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| Συνολικά ποσά (+/-) | 10.493,24 | 0,01 | 152.380,07 | 0,01 | 135.744,73 | 0,01 | 125.251,50 |
| Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ | | | | | | | |
| Διαφορά συμφητισμού | | | | | | | |
| Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση | 10.493,24 | | 152.380,08 | | 135.744,74 | | 125.251,50 |
| Πιστωτικό ποσό για επιστροφή | | | | | | | |
| <i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i> | | | | | | | |
| Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση | 10.493,24 | | 152.380,08 | | 135.744,74 | | 125.251,50 |

Υπ' αριθ./20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016 -31/12/2016

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΕΔ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|--------------------------------------|---------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | 240.186,33 | 572.554,90 | 554.515,74 | 314.329,41 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 314.986,96 | 314.986,96 | 314.986,96 | 0,00 |
| Φόρος εκροών | 56.609,28 | 134.948,56 | 130.696,72 | 74.087,44 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 63.985,02 | 63.985,02 | 63.985,02 | 0,00 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 7.375,74 | | | -7.375,74 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο | | 70.963,54 | 66.711,70 | 66.711,70 |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. | | 35.481,77 | 33.355,85 | 33.355,85 |
| Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα | | | | 0,00 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | 106.445,31 | 100.067,55 | 100.067,55 |
| Υπόλοιπο φόρου | για έκπτωση | 7.375,74 | | 7.375,74 |
| | για επιστροφή | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | |

Υπ' αριθ./20-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 -31/12/2017

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΕΔ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|------------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | 241.331,00 | 600.509,43 | 578.763,50 | 337.432,50 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 280.659,00 | 280.659,00 | 280.659,00 | |
| Φόρος εκροών | 57.919,43 | 144.122,26 | 138.903,24 | 80.983,80 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 59.302,42 | 51.926,69 | 51.926,69 | 7.375,73 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 1.382,99 | | | 1.382,99 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο | | 92.195,57 | 86.976,55 | 86.976,55 |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. | | 46.097,79 | 43.448,28 | 43.448,28 |
| Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα | | | | |

| | | | | | |
|-------------------------------|---------------|-----------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | | 138.293,36 | 130.464,83 | 130.464,83 |
| Υπόλοιπο φόρου | για έκπτωση | 1.382,99 | | | 1.382,98 |
| | για επιστροφή | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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