



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 1203

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των:

Α) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2016,

Β) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2017,

Γ) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,

Δ) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 28.146,81€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 14.073,41€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.784,31€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 47.004,53€.
- Με την υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 30.094,71€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.047,36€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.138,66€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 50.280,73€.
- Με την υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 63.506,61€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58^A του ΚΦΔ ποσού 31.753,31€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 95.259,92€.
- Με την υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 86.411,29€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58^A του ΚΦΔ ποσού 43.205,64€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 129.616,93

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία του προσφεύγοντος (ασκούσε επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες που παρέχονται από καταστήματα αναψυκτηρίων, χωρίς παροχή καθίσματος) καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά που προσκόμισε ο προσφεύγων διαπίστωσε ότι:

- Κατά την ελεγχόμενη χρήση 2016 το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα ήταν 9.674,51€ ενώ οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ήταν τουλάχιστον 11.760,84€ (τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων).
- Κατά την ελεγχόμενη χρήση 2017 το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα ήταν 0,10€ ενώ οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ήταν τουλάχιστον 292,64€ (ΕΝ.Φ.Ι.Α).

Επομένως, το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα χρήσης 2016 και 2017 δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης.

Ο προσφεύγων επιπλέον δεν προσκόμισε μέρος των λογιστικών αρχείων (αρχεία txt μηχανισμών). Ειδικότερα, δεν έφερε τα αρχεία για τον μηχανισμό και έφερε μέρος των αρχείων του μηχανισμού

Βάσει των ως άνω ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με το με αρ. πρωτ. έγγραφο γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος διεξάγεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 27 του ΚΦΔ και του άρ. 28 του Ν. 4172/2013 καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι παραπάνω διατάξεις.

Ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε αναλυτικές καρτέλες από τους βασικούς προμηθευτές του προσφεύγοντος προκειμένου να προσδιορίσει τις αγορές του κατά τα ελεγχόμενα έτη. Αντλώντας πληροφορίες από ομοειδής επιχειρήσεις σχετικά με την απαιτούμενη πρώτη ύλη ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος (freddo espresso, freddo carruccino, ελληνικό, φραπέ) κι αφού επιπλέον έλαβε υπόψη και δέχτηκε όσα δήλωσε ο προσφεύγων με την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του για τις απαιτούμενες ποσότητες παρασκευής των καφέδων και έχοντας τη συνολική ποσότητα (κιλά) για κάθε είδος υπολόγισε το σύνολο των εσόδων με βάση τις τιμές πώλησης της επιχείρησης του προσφεύγοντος, καθώς εκείνος προσκόμισε στον έλεγχο αναλυτικούς τιμοκαταλόγους των ελεγχόμενων ετών. Για λόγους χρηστής διοίκησης υπολογίστηκε φύρα 5% για το προϊόν ΚΑΦΕΣ.

Για τα υπόλοιπα είδη που ο προσφεύγων πωλούσε (αναψυκτικά, κρουασάν, τυρόπιτες, σάντουιτς, κουλούρια κλπ.) ο έλεγχος με βάση τους πίνακες που έστειλαν οι προμηθευτές υπολόγισε τα τεμάχια των αγορασθέντων προϊόντων επί την τιμή που περιείχαν οι τιμοκατάλογοι που ο προσφεύγων προσκόμισε, αφαιρώντας φύρα 10% εκτός των αναψυκτικών, προκειμένου να προσδιορίσει τα ακάθιστα έσοδα.

Με βάση τα ανωτέρω προσδιορίστηκαν οι πωλήσεις καφέ και λοιπών αγαθών ελέγχου βάσει στοιχείων αγορών ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2016

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΦΕ	574.687,40€
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΔΩΝ	68.736,57€
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΝΕΡΟΥ	8.510,88€
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	651.934,85€

ΧΡΗΣΗ 2017

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΦΕ	736.515,79€
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΔΩΝ	106.764,54€
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΝΕΡΟΥ	11.289,83€
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	854.570,16€

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2016

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΦΕ	574.687,40€
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΔΩΝ	77.247,45€
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	651.934,85€
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	295.973,74€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	279.222,25€
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	76.738,86€

ΧΡΗΣΗ 2017

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΦΕ	736.515,79€
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΔΩΝ	118.054,37€
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	854.570,16€
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	406.447,03€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	361.593,63€
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	86.529,50€

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1) Μη νόμιμη μεθοδολογία του ελέγχου. Ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και με κανέναν απολύτως τρόπο δεν ενημερώθηκε ότι ο έλεγχος θα διενεργηθεί με τη χρήση της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ώστε να δυνηθεί να αμυνθεί και να αποδείξει κάθε αντίθετο ισχυρισμό του. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατά προφανή παράβαση του κείμενου νομικού πλαισίου και είναι για τον λόγο αυτό άκυρος, συμπαρασύροντας σε απόλυτη ακυρότητα και τις προσβαλλόμενες πράξεις.

2) Ο έλεγχος χωρίς καμιά αιτιολογία υπολόγισε και αφαίρεσε φύρα στον καφέ 5%. Στην πραγματικότητα η φύρα στο προϊόν του καφέ είναι πολύ μεγαλύτερη. Στα υπόλοιπα είδη (αναψυκτικά, κρουασάν, τυρόπιτες, χορτόπιτες, σάντουιτς, κουλούρια κλπ. ο έλεγχος υπολόγισε φύρα 10% πλην των αναψυκτικών. Η φύρα των εν λόγω προϊόντων υπολογίστηκε παντελώς εσφαλμένα, αόριστα, αναιτιολόγητα και κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

3) Τα διαπιστωθέντα ποσά των καθαρών κερδών είναι εσφαλμένα ως αναντίστοιχα με τα ποσά των ελεγκτικών πορισμάτων και με τις βάσει αυτών εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πρέπει να ακυρωθούν.

4) Ο έλεγχος υπέπεσε σε σωρεία σφαλμάτων και παραβίασε την αρχή της χρηστής διοίκησης, καθώς στην κρίση του επί των διατυπωθεισών απόψεων στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αδικαιολόγητα κρίνει ότι ποσοστό φύρας 7,63% υπολείπεται λίγο του 5%, διότι η διαφορά 2,63% δεν είναι λίγη επί του όγκου των συναλλαγών.

5) Με παντελώς αόριστη αιτιολογία περί δήθεν έρευνας σε ομοειδή καταστήματα , τα οποία ουδόλως αναφέρονται, ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του περί των απορριπτόμενων δόσεων καφέ για τον αρωματισμό της μηχανής, κρίνοντάς τες υπερβολικές, αποδεχόμενος ότι πράγματι απορρίπτονται δόσεις καφέ, χωρίς όμως να τις προσδιορίζει, ως όφειλε και χωρίς εν τέλει να αναμορφώσει αντιστοίχως τα αποτελέσματα.

6) Ο έλεγχος καταχρηστικά και χωρίς ουσιαστικό έλεγχο επέλεξε ο υπολογισμός των εσόδων να γίνει αποκλειστικά με την τιμή πώλησης του κανονικού (μονού) καφέ, κρίνοντας με προχειρότητα, αναπιολόγητα και αναπόδεικτα ότι ο κανονικός καφές αποτελεί το σύνολο σχεδόν των πωλήσεων.

7) Ο έλεγχος, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, απέρριψε τον ισχυρισμό του περί δωρεάν παροχής καφέ και τροφής στο απασχολούμενο στην επιχείρησή του προσωπικό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013:

«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, σύμφωνα με το άρθρο 27 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 την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:

«...Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

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

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

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

...

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 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, σύμφωνα με την **Ε.2015/2020**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2016/2020**, με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170):

«... **Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών**
Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες

υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

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, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2016 και 2017 δεν κάλυπτε τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης καθώς κατά την χρήση 2016 το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα ήταν 9.674,51€ ενώ οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ήταν τουλάχιστον 11.760,84€ (τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων) και κατά την χρήση 2017 το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα ήταν 0,10€ ενώ οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ήταν τουλάχιστον 292,64€ (ΕΝ.Φ.Ι.Α). Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέρος των λογιστικών αρχείων (αρχεία txt μηχανισμών) και συγκεκριμένα δεν έφερε τα αρχεία για τον μηχανισμό και έφερε μέρος των αρχείων του μηχανισμού

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και εκδόθηκε η από αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία ενέκρινε την μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΔΦ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη μεθοδολογία του ελέγχου καθώς ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε η ανωτέρω απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και με κανέναν απολύτως τρόπο δεν ενημερώθηκε ότι ο έλεγχος θα διενεργηθεί με τη χρήση της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ώστε να δυνηθεί να αμυνθεί και να αποδείξει κάθε αντίθετο ισχυρισμό του.

Επειδή, στον προσφεύγοντα γνωστοποιήθηκε η με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση ότι ο έλεγχος διεξάγεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς τηρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι παραπάνω διατάξεις. Ειδικότερα, το ανωτέρω έγγραφο γνωστοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις, με αριθμό καταχώρισης ανάρτησης και διαβάστηκε την ίδια μέρα. Επιπλέον, ο προσφεύγων έχει καταθέσει στον έλεγχο την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του στην οποία περιγράφει τον τρόπο που η επιχείρησή του κατασκευάζει τους καφέδες περιγράφοντας πόσα γραμμάρια καφέ χρειάζονται για την παρασκευή των ροφημάτων. Σύμφωνα με τις σελίδες 42 και 44 της έκθεσης οι υπολογισμοί του ελέγχου έχουν γίνει βάσει της ως άνω δήλωσης. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι δεν γνώριζε τη μέθοδο ελέγχου και ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του είναι αβάσιμοι.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φύρα που υπολόγισε ο έλεγχος για τους καφέδες 5% δεν ανταποκρίνεται στις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής του και υποστηρίζει ότι η φύρα ανέρχεται σε ποσοστό 12% με 15%. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι $414 \times 2 = 828$ κιλά καφέ τα δύο ελεγχόμενα έτη χρησιμοποιούνται για τον καθημερινό αρωματισμό της μηχανής, 624 κιλά καφέ απομακρύνονται καθημερινά λόγω καιρικών και περιβαλλοντικών συνθηκών των καταστημάτων του (τα καταστήματά του είναι ανοιχτά με προσόψεις σε κεντρικούς δρόμους του Ηρακλείου) και 530,40 κιλά δίνονται δωρεάν σε εργαζόμενους υπαλλήλους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την βεβαίωση του προμηθευτή των μηχανών επεξεργασίας και παραγωγής καφέ από την οποία προκύπτει ο τρόπος βέλτιστης λειτουργίας των μηχανών και οι δόσεις καφέ που χρησιμοποιούνται για τον καθημερινό αρωματισμό της μηχανής.

Επειδή, τους ως άνω ισχυρισμούς του ο προσφεύγων τους είχε προβάλει και κατά το σημείωμα διαπιστώσεων και ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής τους έκανε μερικώς δεκτούς παίρνοντας ως ποσοστό φύρας 5% για τους καφέδες (ποσοστό που ανταποκρίνεται στον τρόπο λειτουργίας της μηχανής) και απέρριψε τους λοιπούς ισχυρισμούς ως αόριστους και αναπόδεικτους καθώς δεν προσκομίστηκε ουδέν στοιχείο προς επίρρωσή τους.

Επειδή, και με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκομίστηκε κανένα επιπλέον στοιχείο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, τα 828 κιλά φύρας για τη λειτουργία της μηχανής σε συνολική ποσότητα αγρών 19.028 κιλά (8.282 κιλά για το 2016 και 10.746 κιλά για το 2017) ανέρχεται σε ποσοστό φύρας 4,35% και ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας στον καφέ 5% που ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και στα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του περί δωρεάν παροχής καφέ και τροφής στο απασχολούμενο στην επιχείρησή του προσωπικό και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου, όπως είναι τυχόν εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης, όπως προβλέπεται από τις φορολογικές διατάξεις του ΦΠΑ. Η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων δεν δύναται εν προκειμένω να επηρεάσει το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή.

Επειδή, επιπλέον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα διαπιστωθέντα ποσά των καθαρών κερδών είναι εσφαλμένα ως αναντίστοιχα με τα ποσά των ελεγκτικών πορισμάτων και με τις βάσει αυτών εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε καθαρά αποτελέσματα χρήσης για το φορολογικό έτος 2016 76.738,86€ και για το φορολογικό έτος 2017 86.529,50€ (σελίδα 77 της Έκθεσης Ελέγχου) και εξέδωσε τις υπ' αρ.καιπροσβαλλόμενες πράξεις αντίστοιχα, όμως εκ παραδρομής κατά την έκδοση της υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έχει υπολογιστεί μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, και ειδικότερα προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 82.592,33€ αντί για 76.738,86€. Επομένως, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναντιστοιχίας των ποσών των ελεγκτικών πορισμάτων και των πράξεων γίνεται εν μέρει δεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και ειδικότερα:

Την επικύρωση των:

- A) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,
- B) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,
- Γ) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

Την τροποποίηση των:

A) υπ' αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

A) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	28.146,81	25.512,78
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	14.073,41	12.756,39
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	4.784,31	4.257,50
Σύνολο φόρου για καταβολή	47.004,53€	42.526,67

B) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου	63.506,61€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	31.753,31€
Σύνολο φόρου για καταβολή	95.259,92€

Φορολογικό έτος 2017

A) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά Φόρου εισοδήματος	30.094,71€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	15.047,36€
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	5.138,66€
Σύνολο φόρου για καταβολή	50.280,73€

B) υπ' αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου	86.411,29€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	43.205,64€
Σύνολο φόρου για καταβολή	129.616,93€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.