



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: **472**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604550
Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ. κατά των:

Α) με αριθμό/23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό/23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό/23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Δ) με αριθμό/23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Ε) με αριθμό/23-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

ΣΤ) με αριθμό/23-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 53.420,74 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 26.710,37 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.891,33 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **90.022,44 €**.
- Με τη με αριθμό/23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 56.225,70 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 28.112,85 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 10.250,58 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **94.589,13 €**.
- Με τη με αριθμό/23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 15.405,25 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 7.702,63€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **23.107,88 €**.
- Με τη με αριθμό/23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού

υπολοίπου ποσού 18.408,42 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 10.754,13€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 32.262,38 €.

- Με τη με αριθμό/23-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €.
- Με την με αριθμό/23-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 23/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και φορολογίας ΕΛΠ (Ν.4308/2014) και Ν.4987/2022 οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο «.....» δυνάμει της με αριθμό/3/21-09-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από 31.01.2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν εκδόσεως από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά της υπ' αριθ./16.05.2019 εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για την περίοδο από 01.01.2016 έως 31.12.2017, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων στις φορολογίες εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών εισφορών και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο οποίος, κατά τα ελεγχόμενα έτη, δραστηριοποιούνταν στο λιανικό εμπόριο ψαριών, νωπών ή απλής ψύξης και τηρούσε απλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και των ΕΛΠ, εντασσόμενος στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., με έδρα στον Αττικής, επί της οδού αριθ.

Ο έλεγχος απέστειλε προς τον προσφεύγοντα τη με αριθ. πρωτ./22.05.2019 κοινοποίηση εντολής και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, γνωστοποιώντας του ταυτόχρονα ότι έχει εκδοθεί η με αριθμό/16.05.2019 εντολή φορολογικού ελέγχου.

Παράλληλα, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./24.02.2020 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων, δια του οποίου ο προσφεύγων καλούνταν να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα από αυτόν βιβλία για τις χρήσεις από 01.01.2016 έως 31.12.2017. Ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση, ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2016 και 2017. Επίσης, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μέρος των ζητηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2017. Συγκεκριμένα επεδείχθησαν στον έλεγχο, το βιβλίο εσόδων-εξόδων, τα παραστατικά δαπανών αγορών, τα Ζ της ταμειακής μηχανής και μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων φορολογικού έτους 2017.

Ο έλεγχος για να συλλέξει το μεγαλύτερο μέρος των απαιτούμενων στοιχείων για την ολοκλήρωση του ελέγχου απέστειλε στην επιχείρηση με ΑΦΜ, στην οποία ο προσφεύγων είχε διαθέσει το 82% των χονδρικών πωλήσεων της επιχείρησής του το έτος 2016, το με αρ. πρωτ./24-03-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων

άρθρου 15 ν. 4174/2013 με το οποίο ζητήθηκαν αντίγραφα των τιμολογίων που έλαβε κατά το έτος 2016 από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Η ανωτέρω αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ανταποκρίθηκε και προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα των τιμολογίων που έλαβε από την ελεγχόμενη κατά το έτος 2016 (αρ. πρωτ. εισερχ. / 11-04-2022).

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι δεν τηρούνται όλα τα προβλεπόμενα βιβλία και δεν διαφυλάσσονται/προσκομίζονται λογιστικά αρχεία, γεγονός που κατέστησε αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, βάσει της με αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης της ΑΑΔΕ. Συγκεκριμένα, κατέστη αδύνατη η διενέργεια των κάτωθι ελεγκτικών επαληθεύσεων, ήτοι:

1) της ορθής έκδοσης φορολογικών στοιχείων βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) για το φορολογικό έτος 2016

2) της ορθής αποτίμησης για 2 τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία για το φορολογικό έτος 2017

3) οι ΦΗΜ, η φορολογική μνήμη και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ και για τα δύο ανωτέρω φορολογικά έτη

4) το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων που αφορούν στην επαλήθευση του ύψους των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2016

Επιπλέον, η μη διενέργεια απογραφής για το φορολογικό έτος 2017, παρόλο που η επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε υποχρέωση διενέργειας, καθιστά το λογιστικό σύστημα μη αξιόπιστο καθώς δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες για την ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Ε3 και Ε1.

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τα οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης και αφού διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 28 του ν.4172/2013 προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /13-05-2022 απόφαση της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά με την οποία εγκρίθηκε η επιλογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερης για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /1/21-03-2022 τροποποιητική εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση με συστημένη επιστολή παράλληλα με τη με αριθ. πρωτ. /21-03-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Επίσης, κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στον υπόχρεο η με αρ. πρωτ. /24-03-2022 «επιστολή προς τον φορολογούμενο» με συνημμένα σε αυτή την «έντυπη δήλωση διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» και το «ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - μεταβολές - υποχρεώσεις», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Σύμφωνα με τη με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α' ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-072022) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής, λόγω μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά στο 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, εκδόθηκε η υπ. αρ. /3/9874/21.09.2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, σε αντικατάσταση της υπ. αριθ. /1/21.03.2022 προηγούμενης εντολής φορολογικού ελέγχου.

Στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 07/06/2022 το με αριθμό /23-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων

του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να εκθέσει τις απόψεις της. Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε το με αρ. πρωτ./24-06-2022 αρχικό Υπόμνημα, καθώς και το με αριθ. πρωτ./01-07-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα αυτής.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψιν του τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως αυτή τους πρόβαλε στα ως άνω δύο υπομνήματά της, τις βεβαιώσεις αυτής από τον Δήμοκαι τους Ιερούς Ναούς και τις χορηγηθείσες από αυτούς βεβαιώσεις περί προσφοράς διαφόρων ειδών νωπών ψαριών, δέχτηκε, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ότι ένα ποσοστό 15% επί των αγορών, είτε ως φύρα είτε ως δωρεά, δεν συμμετέχει στον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Εν τέλει, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά οικονομικό/φορολογικό έτος, ως εξής:

I. Φορολογικό έτος 2016 (01/01/2016 - 31/12/2016):

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων προκύπτουν για το κρινόμενο έτος τα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα ανά κλάδο δραστηριότητας:

Ακαθάριστα έσοδα

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	131.237,28
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	123.246,10
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Εμπορίας (1)	254.483,38
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	0,00
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	0,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Παροχής Υπηρεσιών (2)	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (1 +2)	254.483,38

Αποτελέσματα

Καθαρά κέρδη	120.608,47
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	15.738,12
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	136.346,59
Μείον / πλέον οριστικές ζημιές παλαιών χρήσεων	0,00
Υπόλοιπο καθαρών κερδών	136.346,59

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΠΟΡΙΣΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου
Φορολογικό έτος 2016	0 υπόχρεος
Ακίνητη περιουσία	1.200,00
Τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα	1,09
Επιχειρηματική δραστηριότητα	136.346,59
Μισθωτή εργασία	3.448,80
Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος	140.996,48

II. Φορολογικό έτος 2017 (01/01/2017 - 31/12/2017) :

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων προκύπτουν για το κρινόμενο έτος τα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα ανά κλάδο δραστηριότητας:

Ακαθάριστα έσοδα

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	172.141,35
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	139.469,99
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Εμπορίας (1)	311.611,34
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	0,00
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	0,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Παροχής Υπηρεσιών (2)	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (1 +2)	311.611,34

Αποτελέσματα

Καθαρά κέρδη	107.147,72
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	22.540,59
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	9.050,54
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	138.738,85
Μείον / πλέον οριστικές ζημίες παλαιών χρήσεων	0,00
Υπόλοιπο καθαρών κερδών	138.738,85

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΠΟΡΙΣΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου
Φορολογικό έτος 2017	0 υπόχρεος
Ακίνητη περιουσία	1.200,00
Τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα	0,97
Επιχειρηματική δραστηριότητα	138.738,85
Μισθωτή εργασία	3.448,80
Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος	143.388,62

Τέλος, συντάχθηκαν οι από 23/12/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. και φορολογίας Ε.Λ.Π. και ν. 4987/2022 του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Απτικής και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν, μετά των ανωτέρω αναφερομένων εκθέσεων ελέγχου, στον προσφεύγοντα, στις **27.12.2022**.

Όσον αφορά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», ο έλεγχος επιμέρισε τις αγορές της ελεγχόμενης επιχείρησης στις κάτωθι κατηγορίες ανάλογα με το μεικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους πωληθέντων (έως 1%, έως 2%, έως 4%, άνω του 4%), όπως προκύπτει από τις σελ.27-29 και 34-36 της από 23/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ήτοι:

Φορολογικό έτος 2016**Μεικτό Περιθώριο Κέρδους (ΜΠΚ) επί Κόστους Πωληθέντων (ΚΠ)**

1. Έως 1% (με ποσοστό 26,95% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών των επιλεχθέντων ειδών)
2. Από 1,01% έως 2% (με ποσοστό 19,43% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών των επιλεχθέντων ειδών)
3. Από 2,01% έως 4% (με ποσοστό 45,78% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών των επιλεχθέντων ειδών και
4. Από 4,01% και άνω (με ποσοστό 7,84% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών των επιλεχθέντων ειδών)

Για κάθε μία από τις παραπάνω κατηγορίες ο έλεγχος υπολογίζει το μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους ως κάτωθι:

Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 1.				
α/ α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό επί της Αξίας αγοράς της κατηγορίας 1	Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	γλώσσα	2.599,19	22,74%	0,13
2	μπακαλιάρος	1.295,25	11,33%	0,06
3	σφυρίδα	1.890,17	16,53%	0,11
4	τσιπούρα ιχθυοτροφείου	5.647,1	49,40%	0,31
ΣΥΝΟΛΑ		11.431,71	100%	0,61

Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 2.				
α/α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό επί της Αξίας αγοράς της κατηγορίας 2	Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	αθερίνα	2.051,02	24,89%	0,36
2	βακαλάος	4.673,8	56,72%	1,10
3	μύδια	100	1,21%	0,01
4	στείρα	399,5	4,85%	0,07
5	τσιπούρα πελαγίσια	1.016,5	12,33%	0,23
ΣΥΝΟΛΑ		8.240,82	100%	1,77

Μέσο σταθμισμένο περιθώριου μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 3.				
α/α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό επί της Αξίας αγοράς της κατηγορίας 3	Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	γαύρος	5.331,663	27,46%	0,84
2	κουτσομούρες	9.670,6	49,79%	1,19
3	μυτάκι	69,75	0,36%	0,01
4	μπαρμπούνια	1.020,1	5,25%	0,14
5	σαρδέλα	1.793,55	9,23%	0,22
6	φαγκρί	1.534,35	7,91%	0,19
ΣΥΝΟΛΑ		19.420,01	100%	2,59

Μέσο σταθμισμένο περιθώριου μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 4.				
α/α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό Επί της Αξίας αγοράς της κατηγορίας 4	περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	μαρίδα	3.161,92	95,04%	3,99
2	ξιδάτος γαύρος	164,89	4,96%	0,48
ΣΥΝΟΛΑ		3.326,81	100%	4,47

Από τα παραπάνω το σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους προκύπτει ως ακολούθως:

Σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους = $(0,61 \times 26,95\%) + (1,77 \times 19,43\%) + (2,59 \times 45,78\%) + (4,47 \times 7,84\%) = 0,16 + 0,34 + 1,19 + 0,35 = 2,04$ (204%). Καθώς ο έλεγχος αποδέχτηκε φύρα 10%, το ως άνω σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους, ανήλθε σε **1,836** ($2,04 \times 90\%$).

Βάσει των παραπάνω, ο έλεγχος προσδιόρισε το περιθώριο μεικτού κέρδους και στη συνέχεια τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης με την εφαρμογή του περιθωρίου μεικτού κέρδους (επί κόστους) στο κόστος πωληθέντων. Σημειωτέο ότι οι ποσοστό 5% των αγορών δεν συμμετέχει στον προσδιορισμό των βάσει ελέγχου αποτελεσμάτων, αντιπροσωπεύοντας δωρεές. Σύμφωνα με τις παραδοχές αυτές το κόστος πωληθέντων διαμορφώθηκε σε ποσό **100.581,54€** ($105.875,31€ \times 95\%$).

Με το σκεπτικό ότι ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, δέχτηκε ότι συνολικό ποσοστό της τάξης του **15%** (10% φύρα + 5% δωρεές) δεν συμμετέχει στον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος και κατόπιν εφαρμογής του περιθωρίου κέρδους **1,836** επί του 83,34% του συνόλου του κόστους πωληθέντων ($100.581,54€ \times 0,8334 = 83.824,66€$), ήτοι $1,836 \times 83.824,66€ = 153.902,07€$, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προκύπτουν ως ακολούθως:

Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		ΔΙΑΦΟΡΑ
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:	131.237,28 €	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (180.002,42 €+ 105.875,31€) :	254.483,38€	123.246,10€
Κόστος Πωληθέντων:	105.875,31€	Κόστος Πωληθέντων:	100.581,54€	5.293,77€
Μικτό Κέρδος:	25.361,97€	Μικτό Κέρδος:	153.901,84 €	128.539,87€

Περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο, ειδικότερα για τον Φ.Π.Α., όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων και αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής ΦΠΑ, τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων προστίθεται στις φορολογητέες εκροές αυτού του συντελεστή ΦΠΑ.

Ως προς τον ΦΠΑ οι συνολικές φορολογητέες εκροές διαμορφώνονται ως εξής:

ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Π.Α. 2016			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 13%	128.504,08	256.575,61	128.071,53
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 23%	1.525,70	1.759,87	234,17
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 24%	1.207,50	1.441,67	234,17
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	131.237,28	259.777,15	128.539,87
	Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 13%		16.649,30€ (128.071,53 X 13%)
	Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 23%		53,86€ (234,17 X 23%)
	Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 24%		56,20€ (234,17 X 24%)

Φορολογικό έτος 2017

Μεικτό Περιθώριο Κέρδους (ΜΠΚ) επί Κόστους Πωληθέντων (ΚΠ)

1. Έως 1% (με ποσοστό 36,96% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών επιλεχθέντων ειδών)
2. Από 1,01% έως 2% (με ποσοστό 24,73% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών επιλεχθέντων ειδών)
3. Από 2,01% έως 4% (με ποσοστό 27,78% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών επιλεχθέντων ειδών) και
4. Από 4,01% και άνω (με ποσοστό 10,53% επί του κόστους πωληθέντων/ συνολικών αγορών επιλεχθέντων ειδών)

Για κάθε μία από τις παραπάνω κατηγορίες ο έλεγχος υπολογίζει το μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους ως κάτωθι:

Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 1.					
α/α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό επί της Συν. Αξίας αγοράς 1 ^{ης} κατηγορίας	περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους	μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	ΑΘΕΡΙΝΕΣ	2.553,88	10,02%	0,81	0,08
2	ΓΛΩΣΣΕΣ	6.707,67	26,32%	0,62	0,17
3	ΜΠΑΚΑΛΙΑΡΟΙ	1.358,5	5,33%	0,54	0,02
4	ΤΣΙΠΟΥΡΑ ΙΧΘ	14.869,8	58,33%	0,82	0,48
ΣΥΝΟΛΑ		25.489,85	100%		0,75

Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 2.					
α/α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό επί της Συν. Αξίας αγοράς 2 ^{ης} κατηγορίας	περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους	μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	ΒΑΚΑΛΑΟΙ	6.179,26	36,23%	1,66	0,61
2	ΛΑΥΡΑΚΙ	698,6	4,09%	1,72	0,07
3	ΜΥΤΑΚΙ	393,55	2,30%	1,67	0,04
4	ΣΑΡΓΟΣ	476,4	2,79%	1,36	0,04
5	ΣΤΗΡΕΣ	230,65	1,35%	1,59	0,02
6	ΣΦΥΡΙΔΑ	2.926,48	17,16%	1,06	0,18
7	ΤΣΙΠΟΥΡΑ ΠΕΛΑΓ	1.557,6	9,13%	1,72	0,16
8	ΦΑΓΓΡΙ	4.597,55	26,95%	1,47	0,39
ΣΥΝΟΛΑ		17.060,09	100%		1,51

Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 3.					
α/α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό επί της Συν. Αξίας αγοράς 3 ^{ης} κατηγορίας	περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους	μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	ΚΟΥΤΣΟΜΟΥΡΕΣ	10.409,64	54,32%	2,45	1,33
2	ΜΑΡΙΔΑ	3.944,75	20,59%	2,85	0,59
3	ΜΠΑΡΜΠΟΥΝΙΑ	2.228,63	11,63%	2,01	0,23
4	ΣΑΡΔΕΛΑ	2.579,76	13,46%	2,86	0,39
ΣΥΝΟΛΑ		19.162,78	100%		2,54

Μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους για την κατηγορία 4.					
α/α	είδος	συνολική αξία αγοράς	ποσοστό επί της Συν. Αξίας αγοράς 4 ^{ης} κατηγορίας	περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους	μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους
1	ΓΑΥΡΟΣ	6.341,915	87,34%	3,39	2,96
2	ΞΥΔΑΤΟΣ	333,785	4,59%	10,93	0,50
3	ΜΥΔΙ	585,59	8,07%	7,95	0,64
ΣΥΝΟΛΑ		7.261,29	100%		4,10

Από τα παραπάνω προκύπτει το σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους ως ακολούθως:

Σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους = $(0,76 \times 36,96\%) + (1,51 \times 24,73\%) + (2,54 \times 27,78\%) + (4,10 \times 10,53\%) = 0,28 + 0,37 + 0,70 + 0,29 = 1,64$ (164%)

Καθώς ο έλεγχος αποδέχτηκε φύρα 10%, το ως άνω σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους, ανήλθε σε **1,476** ($1,64 \times 90\%$).

Βάσει των παραπάνω, ο έλεγχος προσδιόρισε το πραγματικό περιθώριο μεικτού κέρδους και στη συνέχεια τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης με την εφαρμογή του περιθωρίου μικτού κέρδους (επί κόστους) στο κόστος πωληθέντων. Σημειώτέο ότι οι ποσοστό 5% των αγορών δεν συμμετέχει στον προσδιορισμό των βάσει ελέγχου αποτελεσμάτων, αντιπροσωπεύοντας δωρεές. Σύμφωνα με τις παραδοχές αυτές το κόστος πωληθέντων διαμορφώθηκε σε ποσό **150.154,89€** ($158.057,78€ \times 95\%$).

Με το σκεπτικό ότι ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, δέχτηκε ότι συνολικό ποσοστό της τάξης του **15%** (10% φύρα + 5% δωρεές) δεν συμμετέχει στον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος και κατόπιν εφαρμογής του περιθωρίου κέρδους 1,476 επί του 83,34% του συνόλου του κόστους πωληθέντων ($150.154,89€ \times 0,7285 = 109.387,84€$), ήτοι $1,476 \times 109.387,84€ = 161.456,45€$, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προκύπτουν ως ακολούθως:

Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Διαφορά
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:	172.141,35 €	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (188.837,95 € + 158.057,78€) :	311.611,34€	139.469,99€
Κόστος Πωληθέντων:	158.057,78€	Κόστος Πωληθέντων:	150.154,89€	7.902,89€
Μικτό Κέρδος:	14.083,57€	Μικτό Κέρδος:	161.456,45€	147.372,88€

Περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο, ειδικότερα για το Φ.Π.Α., όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής ΦΠΑ, τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων προστίθεται στις φορολογητέες εκροές αυτού του συντελεστή ΦΠΑ.

Ως προς τον ΦΠΑ οι συνολικές φορολογητέες εκροές διαμορφώνονται ως εξής:

ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Π.Α. 2017			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 13%	161.665,68	308.369,10	146.703,42
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 24%	10.475,67	11.145,13	669,46
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	172.141,35	319.514,23	147.372,88
Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 13%			19.071,45€ (146.703,42 X 13%)
Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 24%			160,67€ (669,46 X 24%)

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

- 1.** Εσφαλμένη η προσφυγή τον ελέγχου σε έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων για τα ελεγχόμενα έτη.
- 2.** Εσφαλμένη η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.
- 3.** Πλημμελής εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου - Εσφαλμένα τα δεδομένα που λήφθηκαν υπόψη / Πλημμελώς αιτιολογημένο το πόρισμα περί απόκρυψης λιανικών συναλλαγών / Εσφαλμένος ο υπολογισμός της φύρας - Παράνομη η μη αποδοχή των δωρεών σε Ιερούς Ναούς και το Δήμο / Εσφαλμένος ο μη υπολογισμός φύρας λόγω ψησίματος για το 2017.
- 4.** Παράνομες οι υπ' αρ./2022 και/2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ.

1ος & 2ος προβαλλόμενος λόγος – Εσφαλμένη η προσφυγή τον ελέγχου σε έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων για τα ελεγχόμενα έτη - Εσφαλμένη η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με την **A.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 **E.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.

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.

....

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:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός του εισοδήματός του με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι η φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, να προβεί σε προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης είτε με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου είτε με την χρήση των έμμεσων τεχνικού ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- Υπεδείχθησαν στον έλεγχο το βιβλίο εσόδων – εξόδων, τα παραστατικά δαπανών αγορών, τα Ζ της ταμειακής μηχανής και μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων φορολογικού έτους 2017
- Οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα
- Δεν είναι εφικτή η τήρηση αρχείου αποθεμάτων δεδομένου ότι πρόκειται για αναλώσιμα είδη (ψάρια) που πρέπει να διακινούνται άμεσα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Ε.2015/2020 για την εφαρμογή τους, η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, ανεξαρτήτως ποσού, επιτρέπει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικού ελέγχου.

Οι δε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και η προσαύξηση περιουσίας απαιτείται να καλύπτονται από το δηλωθέν εισόδημα μόνο και όχι από την ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με την από 23/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.17) αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

«...Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 όπως εξειδικεύονται στην Ε 2015/2020 βάσει των οποίων δύναται να διενεργηθούν έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθόσον το δηλούμενο εισόδημα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του.

Επιπλέον,

1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ζημιογόνα κατά τα ελεγχόμενα έτη ενώ από τη σύγκριση τιμών αγοράς και τιμών πώλησης προκύπτει ότι πωλεί με πολύ υψηλά ποσοστά μικτού κέρδους.
2. Δεν διενήργησε απογραφή και δεν τήρησε το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 παρόλο που ώφειλε όπως αναλύεται ανωτέρω (σελ. 8—9) για το φορολογικό έτος 2017.
3. Δεν προσκόμισε τα αρχεία txt της ΦΤΜ με αρ. παρότι ζητήθηκαν με γραπτό αίτημα από τον έλεγχο.
4. Δεν προσκόμισε τα στοιχεία (τιμολόγια) που εξέδωσε η ίδια κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 παρότι ζητήθηκαν με γραπτό αίτημα από τον έλεγχο.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, προκύπτει ότι:

A. Δεν τηρούνται όλα τα προβλεπόμενα βιβλία και

B. Δεν διαφυλάσσονται/προσκομίζονται λογιστικά αρχεία (στοιχεία και αρχεία txt) γεγονός που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια μέρους των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων όπως αυτές ορίζονται στην Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Συγκεκριμένα καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των κάτωθι ελεγκτικών επαληθεύσεων:

1. της ορθής έκδοσης φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με το ν. 4308/2014 για το φορ. Έτος 2016
2. της ορθής αποτίμησης για 2 τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία για το φορ. Έτος 2017
3. οι ΦΗΜ, η φορολογική μνήμη και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ και για τα δύο φορολογικά έτη
4. το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων που αφορούν στην επαλήθευση του ύψους των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2016.

Επιπρόσθετα η μη διενέργεια απογραφής για το φορολογικό έτος 2017, παρόλο που η ελεγχόμενη οντότητα είχε υποχρέωση διενέργειας, καθιστά το λογιστικό σύστημα μη αξιόπιστο για το εν κρίση έτος κατά παράβαση του άρθρου 13 του Ν 4987/2022 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 5 των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014) καθώς δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες για τη την ορθή σύνταξη των δηλώσεων Ε3 και Ε1 και ο έλεγχος δεν δύναται να διαμορφώσει σαφή εικόνα για την επαγγελματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας.

Τέλος σε κάθε περίπτωση και για τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης...».

Επειδή, επιπλέον σύμφωνα με την από 23/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.24) αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

« [...]

Φορολογικό έτος 2016

Βάσει των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων η ελεγχόμενη διενεργεί κατά 93% χονδρικές πωλήσεις νωπών και μικρής ψύξης ψαριών ενώ δηλώνεται πολύ χαμηλό ποσοστό λιανικών πωλήσεων. Επιπρόσθετα το ποσοστό μεικτού κέρδους επί κόστους 19,32% είναι εξαιρετικά μικρό για το αντικείμενο της επιχείρησης, και παρουσιάζει όπως έχει ήδη αναλυθεί σημαντική μείωση σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις (2014 και 2015). Συνεπώς υπάρχει σημαντική ένδειξη ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εκδίδει τα προβλεπόμενα παραστατικά στις λιανικές πωλήσεις ...».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά προέβη στην εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την 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 Κ.Φ.Δ (Α'170):

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

(α) Κύρια πηγή 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, 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 Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ 170 Α΄) 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 Κ.Φ.Δ..

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ.

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.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων της επιχείρησής του δεν είναι η προσήκουσα λόγω της φύσης και του αντικειμένου της. Συγκεκριμένα, το απόθεμά του δεν είναι ελεγχόμενο καθώς έχει μεγάλες φθορές λόγω της ευπάθειάς του, ενώ οι τιμές αγοράς παρουσιάζουν μεγάλες διακυμάνσεις με αποτέλεσμα την εξαγωγή εσφαλμένων αποτελεσμάτων.

Επειδή, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των εσόδων μιας επιχείρησης με τον καθορισμό μιας αξιόπιστης αναλογίας (κυρίως του πραγματικού

περιθωρίου μικτού κέρδους), η οποία βασίζεται στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, τα οποία προκύπτουν είτε από τα λογιστικά αρχεία ή και άλλα στοιχεία της επιχείρησης είτε από τρίτους π.χ. αντισυμβαλλόμενοι.

Η αναλογία αυτή εφαρμόζεται σε μια γνωστή εκ των προτέρων βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων).

Επειδή, σύμφωνα με την από 23/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.25) αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

«...

Εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των πραγματικών ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης - Φορολογικό έτος 2016

Αρχικά, ο έλεγχος κατέγραψε αναλυτικά για ένα επαρκές δείγμα, ήτοι το 48%, των αγορών των ψαριών (κόστους πωληθέντων) ανά είδος: την ποσότητα αγοράς σε κιλά και την τιμή αγοράς ανά κιλό άνευ ΦΠΑ. Με αυτόν τον τρόπο ο έλεγχος διαπίστωσε:

2. την μέση τιμή αγοράς ανά είδος, και

3. το ποσοστό ανά είδος ψαριού στην συνολική αξία του κόστους πωληθέντων (αγορών ψαριών).

Στη συνέχεια, καθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τιμολόγια που εξέδωσε για το φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος ζήτησε με γραπτό αίτημα του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ως πελάτη τα στοιχεία που έλαβε από την ελεγχόμενη κατά το φορολογικό έτος 2016 (αρ. πρωτ. /24-03-2022). Καθώς από τον έλεγχο των ΜΥΦ προέκυψε ότι ο μεγάλος όγκος των πωλήσεων διενεργείται προς την ανωτέρω αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, ο έλεγχος θεώρησε επαρκές δείγμα τα προσκομισθέντα στοιχεία (τα ληφθέντα παραστατικά του πρώτου εξαμήνου του 2016). Συγκεκριμένα από τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη ΜΥΦ ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από τη καθαρή αξία 122.202,09€ του συνόλου των χονδρικών πωλήσεων στις εγκεκριμένες εγγραφές στη Συγκεντρωτική Εσόδων το ποσό των 99.814,16€ αφορά πωλήσεις (εκδοθέντα τιμολόγια) προς τη επιχείρηση

Η ανωτέρω αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία (αρ. πρωτ. εισερχ. /11-04-2022). Ο έλεγχος κατέγραψε αναλυτικά τις πωλήσεις των ψαριών ανά είδος για το 1^ο εξάμηνο του 2016: την ποσότητα πώλησης σε κιλά και την τιμή πώλησης ανά κιλό άνευ ΦΠΑ. Με αυτόν τον τρόπο ο έλεγχος διαπίστωσε τη μέση τιμή πώλησης ανά είδος.

Το ανωτέρω δείγμα των παραστατικών τόσο των αγορών όσο και των πωλήσεων παρέχει εκτεταμένη πληροφόρηση αναφορικά με την επαγγελματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης για όλο το φορολογικό έτος 2016.

Καθώς ο έλεγχος έχει στοιχεία για τη τιμή πώλησης για το 83,34% των εμπορευμάτων (ψαριών και θαλασσινών) του δείγματος που αγόρασε η ελεγχόμενη, ήτοι για τις 42.419,36€ από τις συνολικές 50.899,01€ αγορές (κόστος πωληθέντων) του δείγματος, ο έλεγχος, κατά την

εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, εφαρμόζει το συντελεστή του περιθωρίου μεικτού κέρδους επί κόστους στο 83,34% του συνολικού κόστους πωληθέντων ενώ για το υπόλοιπο ποσοστό θεωρεί ότι τα εμπορεύματα πουλήθηκαν στη τιμή που αγοράστηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με την από 23/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.29-32) αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

«...

Φορολογικό έτος 2017

Βάσει των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων η ελεγχόμενη διενεργεί κυρίως χονδρικές πωλήσεις νωπών και μικρής ψύξης ψαριών. Επιπλέον κάνει έναρξη νέας δραστηριότητας «Παροχή γευμάτων». Η ελεγχόμενη κάνει αγορές συσκευασίας μαγειρεμένων ειδών και επίσης δίνει σε επιχείρηση μαγειρεμένο λάδι για ανακύκλωση.....

Επίσης ο έλεγχος εντόπισε στο διαδίκτυο το κάτωθι φυλλάδιο/τιμοκατάλογο της επιχείρησης το οποίο ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη...

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι:

1. η επιχείρηση αγοράζει σημαντικό αριθμό δοχείων και κουταλιών για σούπα καθώς και σκεύη μικροκυμάτων
2. η υπηρεσία του ψησίματος κοστολογείται στα 2,5€ επιπλέον της πώλησης ενός κιλού ψαριών
3. η σούπα κοστολογείται στα 3,5€, ενώ ένα κιλό ψάρι αντιστοιχεί περίπου σε πέντε μερίδες ψαρόσουπα. Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, θα έπρεπε κανονικά το ποσοστό μεικτού κέρδους επί κόστους να είναι μεγαλύτερο τουλάχιστον ως προς το 2016. Παρόλα αυτά το ποσοστό μεικτού κέρδους επί κόστους 0,08 είναι εξαιρετικά μικρό και πολύ μικρότερο από το 2016. Συνεπώς υπάρχει σημαντική ένδειξη ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εκδίδει τα προβλεπόμενα παραστατικά στις λιανικές πωλήσεις.

Καθώς τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος δεν βοηθούν ώστε να εξάγει ασφαλές συμπέρασμα για τη συνεισφορά της δραστηριότητας της παροχής γευμάτων στις συνολικές πωλήσεις καθώς αφορά κυρίως λιανικές πωλήσεις όπου στις ΑΛΣ δεν διευκρινίζεται το πωλούμενο είδος, ο έλεγχος για τις ανάγκες της μεθόδου της αρχής των αναλογιών θεωρεί ότι η ελεγχόμενη οντότητα πωλεί μόνο νωπά και μικρής ψύξης ψάρια και θαλασσινά. Συνεπώς το επιπλέον κέρδος από την παροχή γευμάτων δεν λαμβάνεται υπόψη από τον παρόντα έλεγχο.

Εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των πραγματικών ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης - Φορολογικό έτος 2017

Αρχικά, ο έλεγχος κατέγραψε αναλυτικά για ένα επαρκές δείγμα, ήτοι το 59%, των αγορών των ψαριών (κόστους πωληθέντων) ανά είδος, ήτοι 93.884,24€ σε αξία: την ποσότητα αγοράς σε κιλά και την τιμή αγοράς ανά κιλό άνευ ΦΠΑ. Με αυτόν τον τρόπο ο έλεγχος διαπίστωσε:

- 1.την μέση τιμή αγοράς ανά είδος, και
- 2.το ποσοστό ανά είδος ψαριού στην συνολική αξία του κόστους πωληθέντων (αγορών ψαριών).

Ο έλεγχος κατέγραψε αναλυτικά τις πωλήσεις των ψαριών ανά είδος : την ποσότητα πώλησης σε κιλά και την τιμή πώλησης ανά κιλό άνευ ΦΠΑ. Με αυτόν τον τρόπο ο έλεγχος διαπίστωσε τη μέση τιμή πώλησης ανά είδος.

Το ανωτέρω, εκτεταμένο, δείγμα των παραστατικών τόσο των αγορών όσο και των πωλήσεων αποτυπώνουν με αξιόπιστο τρόπο την επαγγελματική δραστηριότητα της επιχείρησης για όλο το φορολογικό έτος 2017.

Καθώς ο έλεγχος έχει στοιχεία για τη τιμή πώλησης για το 72,85% των εμπορευμάτων (ψαριών και θαλασσινών) που αγόρασε, ήτοι για τις 68.974,01€ από τις συνολικές 93.884,24€ αγορές (κόστος πωληθέντων) του δείγματος, ο έλεγχος, κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, εφαρμόζει το συντελεστή του περιθωρίου μεικτού κέρδους επί κόστους στο 72,85% του συνολικού κόστους πωληθέντων ενώ για το υπόλοιπο ποσοστό θεωρεί ότι τα εμπορεύματα πουλήθηκαν στη τιμή που αγοράστηκαν..».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά προέβη στην εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

3ος προβαλλόμενος λόγος - Πλημμελής εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου - Εσφαλμένα τα δεδομένα που λήφθηκαν υπόψη / Πλημμελώς αιτιολογημένο το πόρισμα περί απόκρυψης λιανικών συναλλαγών / Εσφαλμένος ο υπολογισμός της φύρας - Παράνομη η μη αποδοχή των δωρεών σε Ιερούς Ναούς και το Δήμο Πειραιά / Εσφαλμένος ο μη υπολογισμός φύρας λόγω ψησίματος για το 2017

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής της αρχής των αναλογιών βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Για την επίτευξη της εφαρμογής των πλέον κατάλληλων ποσοστών, στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται ποσοστά και δείκτες από τα δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, είναι δυνατή η αναπροσαρμογή τους λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της κάθε επιχείρησης (Ε.2016/2020).

Επειδή, ο προσφεύγων στην σελίδα 13 της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής υποστηρίζει ότι πλημμελώς εφαρμόζονται οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς και ότι τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη ήταν εσφαλμένα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής του με ιδιώτες ήταν ελάχιστες, καθόσον είχε μεγάλους πελάτες – επιχειρήσεις, όπως ο, με αποτέλεσμα οι πωλήσεις σε ιδιώτες να είναι λιγότερες λόγω μη επάρκειας εμπορευμάτων ενόψει και του ποσοστού της φύρας λόγω της ευπάθειας των προϊόντων. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι τυχόν εναπομείναντα εμπορεύματα πωλούνταν σε λαϊκή αγορά όπου οι τιμές ήταν

χαμηλότερες. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι προμηθεύεται τα ψάρια από την ιχθυόσκαλα, όπου διατίθενται συσκευασμένα ανά είδος σε προκαθορισμένα κιβώτια των 5, 10 και 20 κιλών, τα οποία αγοράζονται αυτούσια, με αποτέλεσμα οι αγορές να υπερκαλύπτουν τη ζήτηση και οι πλεονάζουσες ποσότητες είτε να πετάγονται είτε να διατίθενται δωρεάν σε Ιερούς Ναούς και Συλλόγους. Προς απόδειξη των ανωτέρω προσκόμισε σχετικές βεβαιώσεις φορέων που βεβαιώνουν τη δωρεάν παράδοση σε αυτούς της αδιάθετης ποσότητας ψαριών (σχετ.1, 2 και 3). Ακόμη, θεωρεί ότι το ποσοστό φύρας/δωρεών που έπρεπε να υπολογιστεί από τον έλεγχο αντιστοιχεί τουλάχιστον σε 35%, όπως έχει γίνει αποδεκτό στα πλαίσια ελέγχου σε ομοειδή επιχείρηση (σχετ.4). Τέλος, ισχυρίζεται ότι για το έτος 2017 ο έλεγχος θα έπρεπε να υπολογίσει φύρα κατά την προετοιμασία και το ψήσιμο των ψαριών σε ποσοστό 30% έως 70% ανάλογα με το είδος του ψαριού, δεδομένου ότι επρόκειτο για καθαρισμένα ψάρια.

Επειδή, σύμφωνα με την από 31.01.2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ.13-15) βάσει των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων η ελεγχόμενη επιχείρηση διενεργεί πωλήσεις και σε πελάτες λιανικής. Επιπλέον, από 01.01.2017 προέβη σε έναρξη δραστηριότητας Παροχής γευμάτων. Ως εκ τούτου, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διενεργεί μόνο χονδρικές πωλήσεις αλλά και λιανικές. Αυτό σημαίνει ότι η ποσότητα, που δεν πωλήθηκε από τα τελάρα χονδρικής, σε κάθε περίπτωση δύναται να καλύψει τις ανάγκες των πελατών της, οι οποίοι αγοράζουν με αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (ΑΛΣ).

Επειδή, σύμφωνα με την από 31.01.2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ.15-17), η ελεγχόμενη επιχείρηση τόσο στα Υπομνήματά της όσο και στις αιτήσεις που απευθύνει προς το Δήμο, τον Ιερό Ναό της και της ισχυρίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2016 δόθηκαν ως δωρεά νωπά ψάρια συνολικής αξίας 62.475,97€ και για το φορολογικό έτος 2017 81.398,85€. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το κόστος πωληθέντων, ήτοι οι συνολικές αγορές ψαριών και θαλασσινών, ανέρχεται για το φορολογικό έτος 2016 105.876,31 € και για το φορολογικό έτος 2017 σε 158.057,78€ προκύπτει ότι η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι το 2016 διατέθηκε σε δωρεά το 59% περίπου των αγορών και αντίστοιχα το 2017 το 52% των συνολικών αγορών. Επίσης, καθώς αναφέρονται σε νωπά ψάρια και όχι σε μικρής ψύξης και θαλασσινά τα οποία όμως επίσης αγοράζει η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά το 2016 και 2017, προκύπτει ότι το ποσοστό των αγορών των νωπών ψαριών τα οποία ισχυρίζεται ότι δίνει ως δωρεά είναι μεγαλύτερο από τα ανωτέρω σε σχέση με αυτά που πουλάει. Παρόλο που η ελεγχόμενη επιχείρηση στις αιτήσεις της ισχυρίζεται ότι έχει στη διάθεσή της στοιχεία από τα οποία προκύπτουν τα ανωτέρω ποσά, τα στοιχεία αυτά δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Επίσης οι παραπάνω ισχυρισμοί δεν προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρεί η επιχείρηση και προσκόμισε στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου. Η ελεγχόμενη θα έπρεπε να έχει εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης και να έχει αποδώσει το ΦΠΑ (13%) των αγαθών στην τιμή κτήσης τους σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 2859/2000. Τέλος σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί επιχειρηματική πρακτική να δίνεται προς δωρεά άνω του 50% των αγορών της επιχείρησης, πόσο μάλλον όταν αυτό δεν μπορεί να προκύψει από κανένα στοιχείο και δεν μπορεί να αιτιολογηθεί από την ίδια την επιχείρηση. Επιπλέον, στις βεβαιώσεις τους τόσο ο Δήμος, όσο και οι Ιεροί Ναοί βεβαιώνουν ότι διενεργήθηκαν γενικά δωρεές χωρίς ωστόσο να αναφέρουν την αξία αυτών. Επίσης πέρα από τις βεβαιώσεις δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο από την πλευρά των «δωρεοδόχων» όπως αντίγραφο των τηρούμενων βιβλίων, πρωτόκολλα παράδοσης

παραλαβής που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό τους αλλά και να προσδιορίζουν την αξία της δωρεάς.

Ειδικά για τον προβαλλόμενο λόγο μη υπολογισμό φύρας λόγω ψησίματος για το έτος 2017, με βάση το από 30.06.2022 2^ο Υπόμνημα του προσφεύγοντος, ο ίδιος αιτείται να υπολογιστεί ένα υπόλοιπο ποσοστό από 5-10% φύρας γενικά, το οποίο εν τέλει ο έλεγχος έκανε αποδεκτό.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη την απουσία αιτιολόγησης της μεγάλης απόκλισης του περιθωρίου μεικτού κέρδους (204% & 164%) όπως προσδιορίζεται από τον έλεγχο μεταξύ των δύο φορολογικών ετών 2016 και 2017, ο συντελεστής μεικτού κέρδους 164% που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2017, θεωρείται κατάλληλος για ολόκληρη την ελεγχόμενη περίοδο, σύμφωνα με όλα τα δεδομένα που προκύπτουν από τον φάκελο της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην σελίδα 31 της από 23-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρεται ότι ο έλεγχος προβάλλει τη λογική ότι η κερδοφορία του έτους 2017 είναι αναιτιολόγητα χαμηλότερη από την αντίστοιχη του έτους 2016 και συνεπώς, υφίσταται ένδειξη ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εκδίδει τα προβλεπόμενα από το νόμο φορολογικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων. Επιπλέον, ο έλεγχος αναφέρει ρητά ότι: «*Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, θα έπρεπε κανονικά το ποσοστό μεικτού κέρδους επί κόστους να είναι μεγαλύτερο τουλάχιστον ως προς το 2016*».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί πλημμελούς εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω του ότι τα δεδομένα που λήφθηκαν υπόψη ήταν εσφαλμένα, γίνεται δεκτός.

4ος προβαλλόμενος λόγος - Παράνομες οι υπ' αρ. 814/2022 και 817/2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«...4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα

με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για το έτος 2016 προσκόμισε στον έλεγχο τα τιμολόγια εσόδων του έτους αυτού καθώς και CD με τα δεδομένα της με αριθμό ΦΤΜ. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι για το έτος 2017 προσκόμισε τα δεδομένα της με αριθμό ΦΤΜ, καθώς και ότι δεν είχε υποχρέωση τήρησης ξεχωριστού αρχείου αποθεμάτων, δεδομένου ότι οι ποσότητες και τα είδη των ψαριών προέκυπταν από τα τιμολόγια αγορών, τα παραστατικά διακίνησης και τα έγγραφα μεταφοράς, το ίδιο δε και η αξία επιμέτρησής τους.

Επειδή, σύμφωνα με την από 31.01.2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ.17), η ελεγχόμενη επιχείρηση έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μέρος των ζητηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2016 και 2017 και όχι ολόκληρο το αρχείο αυτής. Συγκεκριμένα υπεδείχθησαν στον έλεγχο, το βιβλίο εσόδων-εξόδων, τα παραστατικά δαπανών αγορών, τα Ζ της ταμειακής μηχανής και μέρος των

εκδοθέντων τιμολογίων φορολογικού έτους 2017. Επιπλέον, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε με το 2^ο Υπόμνημα αρχεία atxt, btxt και stxt της ΦΤΜ με αρ. μητρώου, αλλά όχι τα ctxt, dtxt και τα etxt αρχεία τα οποία είναι απαραίτητα για την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επίσης τα προσκομισθέντα αρχεία στη μορφή που κατατέθηκαν δεν συμφωνούσαν με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, δεν κατέστη εφικτό να αναγνωριστούν και δεν ήταν επεξεργάσιμα από το πρόγραμμα

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά προέβη στην επιβολή σε βάρος του προσφεύγοντος των με αριθμό/23-12-2022 και/23-12-2022 Πράξεων Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 και 2017, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί του κόστους για το φορολογικό έτος 2016 υπολογίζεται ως ακολούθως:

Σταθμισμένο μέσο περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους = **1,476**.

Κατόπιν εφαρμογής της παραπάνω αναλογίας που προέκυψε κατά τον έλεγχο επί του 83,34% του συνόλου του κόστους πωληθέντων ($100.581,54\text{€} \times 0,8334 = 83.824,66\text{€}$), ήτοι $1,476 \times 83.824,66\text{€} = 123.725,20\text{€}$, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προκύπτουν ως ακολούθως:

Βάσει δήλωσης		Βάσει ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:	131.237,28 €	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (123.725,20€+ 100.581,54€) :	224.306,74€	93.069,46€
Κόστος Πωληθέντων:	105.875,31€	Κόστος Πωληθέντων:	100.581,54€	5.293,77€
Μικτό Κέρδος:	25.361,97€	Μικτό Κέρδος:	123.725,20 €	98.363,23€

Περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο, ειδικότερα για το Φ.Π.Α., οι συνολικές φορολογητέες εκροές, βάσει της παρούσας απόφασης διαμορφώνονται ως εξής:

ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Π.Α. 2016			
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 13%	128.504,08	226.398,97	97.894,89
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 23%	1.525,70	1.759,87	234,17
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 24%	1.207,50	1.441,67	234,17
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	131.237,28	229.600,51 [224.306,74€ + 5.293,77€]	98.363,23
Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 13%			12.726,34€ (97.894,89X 13%)
Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 23%			53,86€ (234,17 X 23%)
Αναλογούν ΦΠΑ εκροών 24%			56,20€ (234,17 X 24%)

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Την τροποποίηση των:

A) με αριθ./23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

B) με αριθ./23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Την επικύρωση των:

A) με αριθ./23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

B) με αριθ./23-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθ./23-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Δ) με αριθ./23-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

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

Φορολογικό έτος 2016

Α) Αριθ./23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου

Ακαθάριστα έσοδα βάσει ΔΕΔ

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	131.237,28
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	93.069,46
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Εμπορίας (1)	224.306,74
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	0,00
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	0,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Παροχής Υπηρεσιών (2)	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (1 +2)	224.306,74

Αποτελέσματα βάσει ΔΕΔ

Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	224.306,74
(Μείον) Κόστος Πωληθέντων	105.875,31
Μικτό Κέρδος	118.431,43
(Μείον) Δαπάνες χρήσης	27.999,60
Καθαρά κέρδη	90.431,83
(Πλέον) λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
(Πλέον) λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	15.738,12
Σύνολο καθαρών κερδών βάσει ΔΕΔ	106.169,95
(Μείον / πλέον) οριστικές ζημίες παλαιών χρήσεων	0,00
Υπόλοιπο καθαρών κερδών	106.169,95

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ

Φορολογικό έτος 2016	
Ακίνητη περιουσία	1.140,00
Τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα	1,09
Επιχειρηματική δραστηριότητα	106.169,95
Μισθωτή εργασία	3.448,80
Σύνολο Φορολογητέου Εισοδήματος	110.759,84

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
--------------	--------------	----------------------	---------

ΠΡΟΕΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	1.140,00		1.140,00		1.140,00	0,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	1,09	0,04	1,09	0,04	1,09	0,04	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα			136.346,59		106.169,95		106.169,95
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	3.448,80	4.164,27	3.448,80	4.164,27	3.448,80	4.164,27	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	4.589,89	4.164,31	140.936,48	4.164,31	110.759,84	4.164,31	106.169,95
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται	2.637,63		2.637,63		2.637,63		0,00
Υπόλοιπο	4.589,89	4.164,31	140.936,48	4.164,31	110.759,84	4.164,31	106.169,95
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	13.953,24						-13.953,24
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	18.543,13	4.164,31	140.936,48	4.164,31	110.759,84	4.164,31	92.216,71

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	18.543,13	4.164,31	140.936,48	4.164,31	110.759,84	4.164,31	92.216,71
Φόρος κλίμακας	3.999,61	916,15	56.079,09	916,15	41.706,38	916,15	37.706,77
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.100,00	916,14	758,74	916,14	758,74	916,14	-1.341,26
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
Φόρος που αναλογεί	1.899,61	0,01	55.320,35	0,01	40.947,64	0,01	39.048,03
B. Μείον							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,15		0,15		0,15		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	1.799,74		1.799,74		1.799,74		0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00

Μείωση επιστροφής φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	99,72	0,01	53.520,46	0,01	39.147,75	0,01	39.048,03
Γ. Πλέον							0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	99,72	0,01	53.520,46	0,01	39.147,75	0,01	39.048,03
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			26.710,37		19.524,02		19.524,02
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	143,95		10.035,28		7.319,39		7.175,44
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	893,67	0,01	90.916,11	0,01	66.641,15	0,01	65.747,48
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση	893,68		90.916,12		66.641,16		65.747,48
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	893,68		90.916,12		66.641,16		65.747,48

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ¹	39.048,03				39.048,03
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	39157,67%				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%				
Πρόστιμο άρθρου 58	19.524,02				
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ				

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης	110.759,84€	0,00€

Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	7.319,39€	0,00€
(Μείον) Εισφορά που παρακρατήθηκε	0,00€	0,00€
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	7.319,39€	0,00€

Β) Αριθ./23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 - 31/12/2016

ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Π.Α. 2016			
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 13%	128.504,08	226.398,97	97.894,89
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 23%	1.525,70	1.759,87	234,17
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ 24%	1.207,50	1.441,67	234,17
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	131.237,28	229.600,51 [224.306,74€ + 5.293,77€]	98.363,23
Αναλογούν ΦΠΑ εκρών 13%			12.726,34€ (97.894,89X 13%)
Αναλογούν ΦΠΑ εκρών 23%			53,86€ (234,17 X 23%)
Αναλογούν ΦΠΑ εκρών 24%			56,20€ (234,17 X 24%)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκρών	131.237,28	259.777,15	229.600,51	98.363,23
Αξία φορολογητέων εισρών	122.584,02	120.382,62	120.382,62	2.201,40
Φόρος εκρών	17.346,24	34.105,60	30.182,64	12.836,40
Υπόλοιπο φόρου εισρών	19.233,66	18.700,35	18.700,35	533,31
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.887,42			1.887,42
Χρεωστικό υπόλοιπο		15.405,25	11.482,29	11.482,29
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		7.702,63	5.741,15	5.741,15
Σύνολο φόρου για καταβολή		23.107,88	17.223,44	17.223,44
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.887,42	1.887,42	1.887,42	0,00

Γ) Αριθ./23-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου

2.500,00 €

Φορολογικό έτος 2017

Α) Αριθ./23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
----------------	---------------	----------------	----------------	----------------

			Δ.Ε.Δ.	
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	8.521,17	147.260,02	147.260,02	138.738,85
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	1.220,00	706,17	706,17	-513,83
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό				
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	171,01	56.396,71	56.396,71	56.225,70
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ.				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		28.112,85	28.112,85	28.112,85
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		10.250,58	10.250,58	10.250,58
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	821,01	95.410,14	95.410,14	94.589,13

Β) Αριθ. /23-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	172.141,35	319.514,23	319.514,23	147.372,88
Αξία φορολογητέων εισροών	171.860,27	170.052,79	170.052,79	1.807,48
Φόρος εκροών	23.530,71	42.762,82	42.762,82	19.232,11
Υπόλοιπο φόρου εισροών	26.630,54	24.354,40	24.354,40	2.276,14
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.099,83			3.099,83
Χρεωστικό υπόλοιπο		18.408,42	18.408,42	18.408,42
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		10.754,13	10.754,13	10.754,13
Σύνολο φόρου για καταβολή		32.262,38	32.262,38	32.262,38
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.099,83	3.099,83	3.099,83	-

Γ) Αριθ. /23-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου

2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.