



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08.05.2023

Αριθμός απόφασης: 836

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .... του ..... με **ΑΦΜ:** .... κατά: α) της με αριθμό .....**08.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016** και β) της με αριθμό ...../**08.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του .... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό ...../**08.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες γευμάτων που παρέχονται από κινητές καντίνες, φόρος ύψους **3.706,68€**, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού **1.853,34€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **128,03€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 5.688,05€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους **25.448,23€** και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε **42.740,36€**, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Με τη με αριθμό ../**08.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού **4.996,95€** και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **1.043,43€**, πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού **521,72€** κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε **42.740,36€** και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του σε

42.547,85€, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 08.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, και ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικού έτους 2016 της Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ'αρ. .../29.07.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

-1. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας.

-2. Μη νόμιμος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του εισοδήματός του και του ΦΠΑ με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

-3. Ο έλεγχος εντελώς αυθαίρετα προσδιόρισε την ποσότητα κρέατος στα σάντουιτς σε 90γρ. αντί των 120γρ. και φύρα 20% αντί 40%.

-4. Εσφαλμένα από τον έλεγχο δεν αναγνωρίσθηκε δαπάνη που αφορά σε εισφορές που καταβλήθηκαν σε ταμεία ύψους 2.939,30 ευρώ και δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για αμοιβές προσωπικού 2.935,40 ευρώ, των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, καταχωρήθηκε ως έξοδο στα λογιστικά αρχεία στον 12<sup>ο</sup> μήνα του 2016 και καταβλήθηκαν οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

**Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».**

**Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».**

**Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή**

εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

**Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:**

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

**Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04.11.2022) ορίζεται ότι: «Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 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 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 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:** «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ.

ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. ...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....

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

**Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ...., αφότου διαπίστωσε ότι το εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους 266,07€ και της συζύγου του ύψους 0,02€ βάσει της με αρ...../20.07.2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός των φορολογικού έτους 2016, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους ( 1.950,00€ ιατρικές δαπάνες, 6.000,00€ ενοίκιο στέγασης του παιδιού τους), εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της επιχείρησής του.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς η ελεγκτική αρχή προσέφυγε στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**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 1**

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων **α’** και **δ’** της παραγράφου **1** του άρθρου **27** του **Ν. 4174/2013**. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων **α’** και **δ’** της παραγράφου **1** του άρθρου **27 Ν.4174/2013**, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

#### **Άρθρο 2**

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων **α’** και **δ’** της παραγράφου **1** του άρθρου **27** του **ΚΦΔ...**

##### **2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε

ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

## **Άρθρο 7**

### **Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού**

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

**Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “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)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: .... Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:**



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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος

των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

#### **Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών**

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

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

**Επειδή**, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου”.

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: “ 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... ”

Επειδή, στο άρθρο 22. **Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**, του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 23. **Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες** ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)..., β)..., γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

**« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) .... β)... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

### **Άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: [...]

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπειροχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015 έγγραφό μας, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή,

ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 εγγράφων μας.»

**Επειδή**, εν προκειμένω η επιχείρηση του προσφεύγοντος τηρούσε απλογραφικά βιβλία, για το φορολογικό έτος 2016, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες γευμάτων που παρέχονται από κινητές καντίνες και έδρα στο .....

**Επειδή**, η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος εφάρμοσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των διατάξεων της υπ' αρ. Α 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. βάσει των οποίων (και σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του ν. 4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση συνολικές δαπάνες ύψους 5.874,70 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 (λογιστικές διαφορές):

**Ειδικότερα:**

Ο προσφεύγων δήλωσε στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) του φορολογικού έτους 2016 ποσό δαπάνης **2.939,30 ευρώ** ως εισφορές σε ταμεία, χωρίς να προκύπτει ανάλογο ποσό και από την κατάσταση ΕΦΚΑ που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και ποσό δαπάνης **2.935,40 ευρώ** για αμοιβές προσωπικού, χωρίς ωστόσο να καταχωρήσει την εν λόγω δαπάνη στα λογιστικά του αρχεία. Ως εκ τούτου, οι υπό κρίση συνολικές δαπάνες, συνολικού ποσού **5.874,70 ευρώ**, δεν εκπίπτουν από τα έσοδα της επιχείρησής του, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς η ελεγκτική αρχή προσέφυγε στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

**Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ**

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

**Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).**

Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των πωλήσεων αφορούσε το είδος «σάντουιτς», λόγω του αντικειμένου (καντίνια) και είχε αναγάγει όλες τις αγορές σε πωλήσεις πράγμα που ήταν προς όφελος της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Γενικά ίσχυσε πάντα το ευμενέστερο για την επιχείρηση σενάριο με σκοπό τα αποτελέσματα που προσδιορίζονται να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα

Ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη:

- Το από 19.07.2022 έγγραφο που απέστειλε με e-mail ο προσφεύγων στην φορολογική αρχή σε απάντηση του με αρ. πρωτ. ..27.06.2022 αιτήματος παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ, προσδιορίζοντας τον συντελεστή μικτού κέρδους που εφάρμοσε στις πωλήσεις του σε ποσοστό 121,98%,
- Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων αγορών αγαθών,
- Τις τιμές αγοράς όπως αυτές προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία,
- Την τιμή πώλησης, ύψους 2,00€ (καθαράς αξίας 1,61€ και ΦΠΑ 0,39€), του είδους (σάντουιτς) που υπέδειξε ο ίδιος ο προσφεύγων με το από 19.07.2022 έγγραφο που απέστειλε ο προσφεύγων με e-mail στην φορολογική αρχή.
- Τη μη διενέργεια απογραφής στο τέλος κάθε έτους, άρα τη μη καταγραφή αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης, που άγει στο συμπέρασμα ότι όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους,
- Ποσότητα 90 γραμμαρίων σε κρέας (μπιφτέκια, λουκάνικο, κοτόπουλο κλπ) που απαιτείται για τα σάντουιτς και φύρα 20% με βάση τα όσα υπέδειξε (ποσότητα και φύρα) με το από 19.07.2022 έγγραφό του ο ίδιος ο προσφεύγων, αλλά και συγκριτικά με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις.
- Τις δηλωθείσες ζημίες ύψους 13.726,85€,
- Τις συνεχόμενες ζημίες κατά τα προηγούμενα έτη (από το 2011 έως 2021 στα οποία φορολογήθηκε με αντικειμενικά κριτήρια).
- Τον προκύψαντα βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συντελεστή μικτού κέρδους πωλήσεων ποσοστό 14,02%,

προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016, ως εξής:

#### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Απογραφή έναρξης	0,00
Αγορές	19.254,15

Μείον απογραφή λήξης (31.12.2015)	0,00
Κόστος πωληθέντων	19.254,15
Προσαύξηση ακαθάριστων (121,98% επί του κόστους πωληθέντων)	23.486,21
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	42.740,36
Μείον ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	17.292,13
Διαφορά απόκρυψης εσόδων	25.448,23
Σύνολο Ακαθάριστων εσόδων δήλωσης	17.292,13
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας	25.448,23
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων ελέγχου	42.740,36
Μείον κόστος πωληθέντων	19.254,15
Μείον αγορές/δαπάνες βάσει λογιστικών αρχείων	5.932,71
Κέρδη ελέγχου	17.553,50

Συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 σε 42.547,85€.

<b>Φορολογικό έτος 2016</b>	
<b>Συνολικές Εκροές βάσει Δήλωσης (Α)</b>	<b>17.099,62€</b>
<b>Συνολικές Εκροές βάσει ελέγχου(Β)</b>	<b>42.547,85€</b>
<b>Διαφορά (Α) - (Β)</b>	<b>25.448,23€</b>

Ακολούθως στον προσφεύγοντα εστάλη το με αρ. 31/03.11.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Κατόπιν των ανωτέρω ο 1<sup>ος</sup> και ο 2<sup>ος</sup> ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή όφειλε να υπολογίσει ποσότητα κρέατος 120 gr για κάθε παραγόμενο σάντουιτς (και όχι μόνο 90 gr) καθώς και ποσοστό φύρας (απώλειας κατά το ψήσιμο) 40% και όχι μόνον 20%. Ωστόσο σύμφωνα με την από 08.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.21) ο ίδιος ο προσφεύγων με το από 19.07.2022 έγγραφο του υπέβαλε τον πίνακα με τις ποσότητες υλικών που απαιτούνται για τα παραγόμενα είδη και τη φύρα, τα οποία ο έλεγχος υιοθέτησε, ώστε να εξάγει αποτελέσματα.

Υπολογίζοντας κατά μέσο όρο ποσότητα 90gr κοτόπουλου, λουκάνικου κ.λ.π. που χρησιμοποιεί στο σάντουιτς, με αντίστοιχη φύρα ποσοστό 20%, λόγω απώλειας ψησίματος, το περιθώριο μικτού κέρδους του προσδιορίστηκε σε 121,98%.

Αν γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υπάρχει απώλεια στο 40% του κρέατος κατά το ψήσιμο, το περιθώριο κέρδους θα διαμορφωθεί σε μόλις 47,90% που θα υπολείπεται σημαντικά από το περιθώριο κέρδους βάσει ελέγχου ποσοστού 121,98%.

Περαιτέρω λόγω της φύσης της επιχείρησης, ( καντίνα και διάθεση των ειδών σε πακέτο – σάντουιτς – και όχι σερβιρισμένη μερίδα), η ποσότητα των 90gr. κρέατος για την παραγωγή ενός σάντουιτς κρίνεται επαρκής και δεν δικαιολογείται φύρα μεγαλύτερη που θα ίσχυε για ένα εστιατόριο με σερβιρισμένα είδη. Επιπλέον όπως επισημαίνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις λήφθηκε υπόψη ποσότητα 80 gr κρέατος.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για μεγαλύτερη φύρα και μεγαλύτερη ποσότητα κρέατος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα από την φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η καθαρή αξία εισφορών που καταβλήθηκαν σε ασφαλιστικά ταμεία ύψους 2.939,30 ευρώ και δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για αμοιβές προσωπικού 2.935,40 ευρώ που καταχωρήθηκαν στα βιβλία του ως έξοδα 12<sup>ου</sup> μήνα του 2016, όπως αποδεικνύεται από τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία, ήτοι τις εκτυπώσεις κινήσεων εγγραφών εξόδων 12<sup>ου</sup> μήνα του 2022 και αντίγραφα αποδεικτικών υποβολής ΑΠΔ 5<sup>ου</sup>, 6<sup>ου</sup>, 7<sup>ου</sup>, 9<sup>ου</sup>, 10<sup>ου</sup>, 11<sup>ου</sup> και 12<sup>ου</sup> μήνα του 2016.

Ωστόσο κατά τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων που ο ίδιος ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής, κατόπιν του με αρ. πρωτ. ../29.07.2022 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΕ, διαπιστώθηκε ότι οι αναφερόμενες δαπάνες που



αφορούν αμοιβές προσωπικού και εισφορές ασφαλιστικών ταμείων δεν βρέθηκαν καταχωρημένες, συνεπώς καθόσον δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του άρθρου 22 περ.γ του ΚΦΕ, της εγγραφής τους στα τηρούμενα βιβλία. (σελ.13 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος), ορθώς απορρίφθηκαν.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία θεώρησης 08.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

### Αποφασίζομε

Την απόρριψη της από .....2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ..... του ..... με ΑΦΜ: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η με αριθμό ...../08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	17.553,50
Υπόλοιπο φόρου	3.706,68
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	1.853,34
Εισφορά αλληλεγγύης	128,03
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	5.688,05

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό .....08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
Σύνολο για καταβολή	1.565,15
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	4.996,95

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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