



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20.04.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 993

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto: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

**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 .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά των:

Α) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Β) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Γ) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Δ) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου 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 της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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 .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 22.985,40 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.492,70 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.152,28 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **38.630,38 €**.
- Με τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά ποσού 18.575,32 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.287,66 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.577,49 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **31.440,47 €**.
- Με τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 28.627,23 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 14.313,62 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **42.940,85 €**.
- Με τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 19.662,69 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 9.831,34 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **29.494,03 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από .....εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΑ» δυνάμει της με αριθμό .....εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και μετά την επεξεργασία του με αριθμό πρωτ. ....υπομνήματός του σε απάντηση του με αριθμό .....Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, διαπιστώθηκε:

1. Από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων προέκυψαν, μεταξύ άλλων, πρωτογενείς καταθέσεις που δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα ποσού **4.374,46 €** για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού **7.969,06 €** για το φορολογικό έτος 2017, τα οποία αποτελούν προσαύξηση περιουσίας κατά την παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου.

2. Μη προσκόμιση αποδεικτικών εξόφλησης για δαπάνες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1216/2014, ποσού **17.841,41 €** για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού **4.496,00 €** για το φορολογικό έτος 2017.

3. Διαφορά μεταξύ των δαπανών μισθοδοσίας που έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του φορολογικού έτους 2016 και των υποβληθεισών Α.Π.Δ. ποσού **2.016,74 €** και πληρωμή μισθοδοσίας ποσού **2.107,38 €**, το φορολογικό έτος 2017 χωρίς την χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

4. Λογιστική διαφορά ποσού **150,00 €** για το φορολογικό έτος 2016 το οποίο καταχωρήθηκε ως δαπάνη αντί για απαίτηση του προσφεύγοντος (προκαταβολή για τη σύνδεση με το δίκτυο ύδρευσης).

5. Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων το φορολογικό έτος 2017, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό 4/2018/2131 Πράξη Επιβολής Προστίμου και επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ..

6. Για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών του και προέβη σε ανάλωση ήδη φορολογηθέντος κεφαλαίου.

7. Το περιθώριο μικτού κέρδους όπως αυτό προκύπτει από τις Καταστάσεις Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) του προσφεύγοντος και από δειγματοληπτική επιλογή παραστατικών αγορών και πωλήσεων παρουσιάζει μεγάλες αποκλίσεις (άνω του 300%).

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και με την με αριθμό .....Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου εγκρίθηκε η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ..

Τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος από την ατομική του επιχείρηση, για την κρινόμενη περίοδο, προέρχονται α) από το εστιατόριο που αποτελεί την κύρια δραστηριότητα και την έδρα και β) την καφετέρια ως δευτερεύουσα δραστηριότητα και υποκατάστημα.

Με την ανωτέρω Απόφαση εγκρίθηκε η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο εστιατόριο, από το οποίο προέρχεται το 83,26% των δηλωθέντων εσόδων για το φορολογικό έτος 2016.

	ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ	ΚΑΦΕΤΕΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Δηλωθέντα έσοδα	128.437,73	25.819,85	154.257,58
% επί των συνολικών εσόδων	83,26%	16,74%	100%

Με το με αριθμό πρωτ. ....ερωτηματολόγιο που συμπλήρωσε ο προσφεύγων έδωσε στοιχεία στον έλεγχο σχετικά με την ποσοστιαία συμμετοχή των ειδών που προσφέρει επί των συνολικών του εσόδων (φαγητά 70%, ποτά 30%) και τις παραμέτρους παρασκευής των νωπών υλικών σε έτοιμα πιάτα όπως ποσότητες υλικών για την παρασκευή κάθε μερίδας, απώλειες παραγωγής κ.λπ.

Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους επέλεξε επτά (7) είδη από τα προσφερόμενα πιάτα φαγητού και τρία (3) είδη ποτών τα οποία συνολικά αντιπροσωπεύουν το 47% των δηλωθέντων εσόδων του εστιατορίου.

Λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο το κόστος παρασκευής για κάθε είδος φαγητού.

Ενδεικτικά παρουσιάζεται ο τρόπος υπολογισμού του κόστους παρασκευής για το καλαμάρι και παρατίθενται οι πίνακες υπολογισμού του κόστους παρασκευής για τα επτά (7) είδη φαγητού, για κάθε έτος :

“Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρείχε στον έλεγχο ο ελεγχόμενος το συγκεκριμένο είδος πωλείται ως μερίδα των 250 γρ και επιπλέον περιλαμβάνονται 100 γρ λεμονιού. Το καλαμάρι κατά την παρασκευή παρουσιάζει φύρα (συνολικές απώλειες) ποσοστού 50% όποτε για τον υπολογισμό της απαιτούμενης ποσότητας νωπού καλαμαριού, το βάρος του έτοιμου πιάτου προσαυξάνεται κατά το ποσοστό της προαναφερθείσας φύρας (250 γρ. / (1-0,50) και είναι 500γρ . Από την καταμέτρηση των αγορών προκύπτει ότι το καλαμάρι (κιλό) αγοραζόταν με μέση σταθμική τιμή 6,45 €/κιλό. Άρα το κόστος αγοράς του, προσαυξημένο με τις προαναφερθείσες απώλειες, είναι €3,23 (6,45/κιλό χ 0,50 κιλά). Ακόμα στο πιάτο περιλαμβάνονται 100 γρ λεμονιού. Από την καταμέτρηση των αγορών προκύπτει τα λεμόνια (κιλό) αγοραζόταν με μέση σταθμική τιμή 1,53 €/κιλό. Άρα το κόστος αγοράς των 100 γρ είναι €0,15 (1,53/κιλό χ 0,1 κιλά). Ακόμα για την παρασκευή του χρησιμοποιήθηκαν 50ml ηλιέλαιου, το οποίο αγοραζόταν με μέση σταθμική τιμή €10,34/ 10lt. Άρα το κόστος αγοράς του είναι €0,05 (10,34/10 lt χ 0,05 lt) Άρα το συνολικό κόστος του πιάτου «καλαμάρι» είναι €3,43/ μερίδα (3,23 + 0,05 + 0,15).”

“Επιπλέον σχετικά με το αλεύρι που δηλώνεται ότι περιλαμβάνεται στο κόστος πωληθέντων ορισμένων ειδών (καλαμάρι, σαρδέλα, γαύρος, γαρίδα και μαρίδα) σημειώνεται ότι υπολογίζονται από τον έλεγχο 50 γρ αλευριού (συμπεριλαμβανομένης και της φύρας) για κάθε μερίδα από τα παραπάνω είδη τα οποία στοίχιζαν 1,21 €/κιλό, ήτοι 0,06 €, και για τα δύο ελεγχόμενα έτη.”

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

ΥΛΙΚΟ	ΜΟΝ. ΜΕΤΡ.	ΒΑΡΟΣ ΝΩΠΟΥ/ ΜΕΡΙΔΑ	ΑΠΩΛΕΙΕΣ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑ ΣΙΑΣ ΚΑΙ ΕΨΗΣΗΣ (ΦΥΡΑ)	ΒΑΡΟΣ ΨΗΜΕΝΟΥ/ ΜΕΡΙΔΑ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ (ΜΓΓ) ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (ΜΣΤ) /ΜΕΡΙΔΑ
<b>ΠΙΑΤΟ: ΚΑΛΑΜΑΡΙ</b>						<b>3,49</b>
ΚΑΛΑΜΑΡΙ	ΚΙΛΟ	0,50	50%	0,25	6,45	3,23
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	10,34	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,53	0,15
<b>ΠΙΑΤΟ: ΓΑΥΡΟΣ</b>						<b>0,79</b>
ΓΑΥΡΟΣ	ΚΙΛΟ	0,40	40%	0,24	1,31	0,52
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	10,34	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,53	0,15
<b>ΠΙΑΤΟ: ΜΑΡΙΔΑ</b>						<b>0,83</b>
ΜΑΡΙΔΑ	ΚΙΛΟ	0,40	40%	0,24	1,41	0,56
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	10,34	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,53	0,15
<b>ΠΙΑΤΟ: ΓΑΡΙΔΑ</b>						<b>4,08</b>
ΓΑΡΙΔΑ	ΚΙΛΟ	0,30	50%	0,15	9,5	2,85
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	10,34	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΦΕΤΑ	ΚΙΛΟ	0,15	2%	0,15	5,8	0,87
ΝΤΟΜΑΤΑ	ΚΙΛΟ	0,18	20%	0,14	1,4	0,25
<b>ΠΙΑΤΟ: ΣΑΡΔΕΛΑ</b>						<b>1,00</b>
ΣΑΡΔΕΛΑ	ΚΙΛΟ	0,5	50%	0,25	1,48	0,74
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	10,34	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,53	0,15
<b>ΠΙΑΤΟ: ΠΑΤΑΤΑ</b>						<b>0,46</b>
ΠΑΤΑΤΑ	ΚΙΛΟ	0,7	60%	0,28	0,52	0,36
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,1	0%	0,10	10,34	0,10
<b>ΠΙΑΤΟ: ΤΟΜΑΤΟΣΑΛΑΤΑ</b>						<b>2,65</b>
ΤΟΜΑΤΑ	ΚΙΛΟ	0,40	20%	0,32	1,4	0,56
ΑΓΓΟΥΡΙ	ΤΜΧ	1	0%	1,00	0,46	0,46
ΚΡΕΜΜΥΔΙ	ΚΙΛΟ	0,11	10%	0,10	0,55	0,06
ΠΙΠΕΡΙΑ	ΚΙΛΟ	0,12	20%	0,10	1,68	0,20
ΦΕΤΑ	ΚΙΛΟ	0,15	2%	0,15	5,8	0,87
ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ	ΛΙΤΡΟ	0,1	0%	0,10	5	0,50
ΨΩΜΙ	ΚΙΛΟ (750ΓΡ)	0,09		0,09	1,24	0,11

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017</b>						
ΥΛΙΚΟ	ΜΟΝ. ΜΕΤΡ.	ΒΑΡΟΣ ΝΩΠΟΥ/ ΜΕΡΙΔΑ	ΑΠΩΛΕΙΕΣ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙ ΑΣ ΚΑΙ ΕΨΗΣΗΣ (ΦΥΡΑ)	ΒΑΡΟΣ ΨΗΜΕΝΟΥ/ ΜΕΡΙΔΑ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ (ΜΓΓ) ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ (ΜΣΤ) /ΜΕΡΙΔΑ
<b>ΠΙΑΤΟ: ΚΑΛΑΜΑΡΙ</b>						<b>3,46</b>
ΚΑΛΑΜΑΡΙ	ΚΙΛΟ	0,50	50%	0,25	6,45	3,23
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	9,88	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,20	0,12
<b>ΠΙΑΤΟ: ΓΑΥΡΟΣ</b>						<b>0,96</b>
ΓΑΥΡΟΣ	ΚΙΛΟ	0,40	40%	0,24	1,82	0,73
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	9,88	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,20	0,12
<b>ΠΙΑΤΟ: ΜΑΡΙΔΑ</b>						<b>1,57</b>
ΜΑΡΙΔΑ	ΚΙΛΟ	0,10	40%	0,24	3,35	1,34
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	9,88	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,20	0,12
<b>ΠΙΑΤΟ: ΓΑΡΙΔΑ</b>						<b>2,20</b>
ΓΑΡΙΔΑ	ΚΙΛΟ	0,30	50%	0,15	3,35	1,01
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	9,88	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΦΕΤΑ	ΚΙΛΟ	0,15	2%	0,15	5,68	0,85
ΝΤΟΜΑΤΑ	ΚΙΛΟ	0,18	20%	0,14	1,27	0,23
<b>ΠΙΑΤΟ: ΣΑΡΔΕΛΑ</b>						<b>1,21</b>
ΣΑΡΔΕΛΑ	ΚΙΛΟ	0,5	50%	0,25	1,95	0,98
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,05	0%	0,05	9,88	0,05
ΑΛΕΥΡΙ	ΚΙΛΟ	0,05	80%	0,01	1,21	0,06
ΛΕΜΟΝΙΑ	ΚΙΛΟ	0,1	2%	0,10	1,20	0,12
<b>ΠΙΑΤΟ: ΠΑΤΑΤΑ</b>						<b>0,44</b>
ΠΑΤΑΤΑ	ΚΙΛΟ	0,7	60%	0,28	0,49	0,34
ΗΛΙΕΛΑΙΟ	10 ΛΙΤΡΑ	0,1	0%	0,10	9,88	0,10
<b>ΠΙΑΤΟ: ΤΟΜΑΤΟΣΑΛΑΤΑ</b>						<b>2,54</b>
ΤΟΜΑΤΑ	ΚΙΛΟ	0,40	20%	0,32	1,27	0,51
ΑΓΓΟΥΡΙ	ΤΜΧ	1	0%	1,00	0,94	0,94
ΠΙΠΕΡΙΑ	ΚΙΛΟ	0,12	20%	0,10	1,62	0,19
ΦΕΤΑ	ΚΙΛΟ	0,15	2%	0,15	5,68	0,85
ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ	ΛΙΤΡΟ	0,1	0%	0,10	0,00	0,00

Επειδή δεν ήταν εφικτός ο προσδιορισμός της πωληθείσας ποσότητας από κάθε είδος, χρησιμοποιήθηκε ο μέσος όρος των περιθωρίων Μ.Κ. των ειδών που είχαν επιλεγεί ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016				
ΕΙΔΟΣ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
ΚΑΛΑΜΑΡΙ	3,49	4,84	38,68%	227,69%
ΓΑΥΡΟΣ	0,79	4,03	410,13%	
ΜΑΡΙΔΑ	0,83	4,03	385,54%	
ΓΑΡΙΔΑ	4,08	5,65	38,48%	
ΣΑΡΔΕΛΑ	1,00	4,03	303,00%	
ΠΑΤΑΤΑ	0,46	2,02	335,34%	
ΤΟΜΑΤΟΣΑΛΑΤΑ	2,65	4,84	82,64%	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017				
ΕΙΔΟΣ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
ΚΑΛΑΜΑΡΙ	3,46	4,84	39,88%	193,25%
ΓΑΥΡΟΣ	0,96	4,03	319,79%	
ΜΑΡΙΔΑ	1,57	4,03	156,69%	
ΓΑΡΙΔΑ	2,20	5,65	156,82%	
ΣΑΡΔΕΛΑ	1,21	4,03	233,06%	
ΠΑΤΑΤΑ	0,44	2,02	355,98%	
ΤΟΜΑΤΟΣΑΛΑΤΑ	2,54	4,84	90,55%	

Αναφορικά με τα ποτά, ο έλεγχος υπολόγισε ποσοστό απωλειών αποθήκευσης και διάθεσης 2%, ποσοστό με το οποίο προσαύξησε τις τιμές αγοράς ανά τεμάχιο.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016				
ΕΙΔΟΣ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
ΜΠΥΡΑ ΦΙΑΛΗ	1,04	2,02	98,04%	123,20%
ΚΡΑΣΙ	1,14	3,23	188,39%	
ΟΥΖΟ ΚΑΡΑΦΑΚΙ (200ml)	2,24	4,03	83,18%	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017				
ΕΙΔΟΣ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΜΕΡΙΔΑ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
ΜΠΥΡΑ ΦΙΑΛΗ	1,03	2,02	95,98%	116,61%
ΚΡΑΣΙ	1,22	3,23	163,89%	
ΟΥΖΟ ΚΑΡΑΦΑΚΙ (200ml)	2,12	4,03	89,95%	

Στη συνέχεια σταθμίστηκαν τα παραπάνω περιθώρια μικτού κέρδους με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους (φαγητά – ποτά) στα έσοδα όπως δήλωσε ο προσφεύγων (70%-30%) και προέκυψε το περιθώριο μικτού κέρδους του εστιατορίου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016		
	ΦΑΓΗΤΑ	ΠΟΤΑ
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	70%	30%
ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	227,69%	123,20%
ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	<b>196,34%</b>	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017		
	ΦΑΓΗΤΑ	ΠΟΤΑ
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	70%	30%
ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	193,25%	116,61%
ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	<b>170,26%</b>	

Στη συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Το μικρό ποσοστό συμμετοχής των εσόδων της καφετέριας στα συνολικά έσοδα της επιχείρησης (16,74%),
- Το γεγονός ότι ο προσφεύγων δήλωσε με την με αριθμό πρωτ. ....υπεύθυνη δήλωσή του την απώλεια των παραστατικών αγορών και δαπανών της καφετέριας, τα οποία στη συνέχεια προσκόμισε με το με αριθμό πρωτ. ....υπόμνημα επί του Σ.Δ.Ε..
- Το ποσοστό του περιθωρίου κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες εστιατορίου και καφετέριας, το οποίο είναι αντίστοιχο με το ως άνω υπολογισθέν.

Έκρινε ότι το περιθώριο μικτού κέρδους που προσδιορίστηκε με βάση τα στοιχεία του εστιατορίου πρέπει να εφαρμοστεί για τον προσδιορισμό των εσόδων και από την καφετέρια, τα οποία προσδιόρισε συνολικά, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	196,34%
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	92.225,79
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>273.304,67</b>
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	154.257,58
ΔΙΑΦΟΡΑ	119.047,09

Για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2016, ο έλεγχος αφαίρεσε ποσό 4.152,63€ (2.440,64 + 1.711,99) που έχει καταχωρηθεί στο κόστος πωληθέντων αλλά αφορά δαπάνες, ποσό 5.120,70 € (102.414,16 \*5%) ως φύρα λόγω αστοχίας στον υπολογισμό των αγορών και ποσό 5.067,67 € ως κόστος της διατροφής που διατέθηκε για την σίτιση των εργαζομένων και της οικογένειας του προσφεύγοντος.



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	
ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	170,26%
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	72.118,06
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>194.904,83</b>
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	115.485,19
ΔΙΑΦΟΡΑ	79.419,64

Για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2017, ο έλεγχος αφαίρεσε ποσό 6.110,22€ (3.336,00 + 2.774,22) που έχει καταχωρηθεί στο κόστος πωληθέντων αλλά αφορά δαπάνες και ποσό 4.843,74 € ως κόστος της διατροφής που διατέθηκε για την σίτιση των εργαζομένων και της οικογένειας του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω, προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με την έμμεση τεχνική ως εξής:

	2016	2017
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική	273.034,64	194.904,83
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	106.566,79	83.072,62
ΜΕΙΟΝ Δαπάνες χρήσης	77.965,90	60.461,52
Καθαρό κέρδος ελέγχου με την έμμεση τεχνική	88.501,95	51.370,69
ΠΛΕΟΝ Δαπάνες μη εκπιπόμενες	20.008,15	6.603,38
Καθαρό κέρδος ελέγχου	108.510,10	57.974,07
ΠΛΕΟΝ Εισοδήματα από άλλες πηγές	7.794,70	11.209,11
Φορολογική ζημιά προηγούμενων ετών	40.735,02	
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα με την έμμεση τεχνική	75.569,78	69.183,18

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

A. Εσφαλμένη η κρίση περί δήθεν μη καταβολής δαπανών με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής.

B. Εσφαλμένη η κρίση περί δήθεν ύπαρξης προσωπικών – καταναλωτικών δαπανών.

Γ. Παράνομος ο προσδιορισμός του εισοδήματός του με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και εσφαλμένη η επιλογή της αρχής των αναλογιών - Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ποσοστού φύρας που οφείλεται σε αστοχία αγορών.

**1ος προβαλλόμενος λόγος – Εσφαλμένη η κρίση περί δήθεν μη καταβολής δαπανών με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής**

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. ...»

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.  
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.  
Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

**Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013, περί εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών ορίζεται ότι:**

**«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:**

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,  
β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,  
γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ....»

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/2014:**

**«Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:**

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.»

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 της ΠΟΛ.1079/2015:**

**«4. Με το άρθρο 1 του ν.3862/2010, με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/ΕΚ, 2002/60/ΕΚ και 2006/48/ΕΚ και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/ΕΚ (ΕΕ L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών**

ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 3601/2007, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.3862/2010, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.3862/2010, σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν.3862/2010) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα).»

**Επειδή,** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το σύνολο των δαπανών του έχουν εξοφληθεί με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών του ή μέσω ταχυπληρωμής, έχουν καταβληθεί δηλαδή με τραπεζικό μέσο πληρωμής σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, παράνομα δεν έγινες δεκτές οι δαπάνες αυτές από τον έλεγχο.

**Επειδή,** ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές δαπάνες ποσού 17.841,41 € για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού 4.496,00 € για το φορολογικό έτος 2017 για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανενός είδους δικαιολογητικά από τα οριζόμενα στις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 προς απόδειξη των ισχυρισμών του. Επειδή, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται σχετικά δικαιολογητικά, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

**2ος προβαλλόμενος λόγος – Εσφαλμένη η κρίση περί δήθεν ύπαρξης προσωπικών – καταναλωτικών δαπανών.**

**Επειδή,** στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. ...»

**Επειδή,** στο άρθρο 23 του ν.4172/2013, περί εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ....»

**Επειδή,** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες ποσού 2.493,40 € για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού 3.531,11 € για το φορολογικό έτος 2017 αποτελούν επαγγελματικές δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης και όχι προσωπικές – καταναλωτικές δαπάνες.

**Επειδή**, οι ανωτέρω δαπάνες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο βάσει των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και της περ. ιβ' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου κατά τον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από .....οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου (σελ.60, σημείο 5) οι εν λόγω δαπάνες, κατόπιν εξηγήσεων που δόθηκαν από τον προσφεύγοντα, έγιναν δεκτές από τον έλεγχο στον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων, ως επαγγελματικές δαπάνες για την προμήθεια αναλωσίμων υλικών. Συνεπώς ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλεται.

**3ος προβαλλόμενος λόγος – Παράνομος ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και εσφαλμένη η επιλογή της αρχής των αναλογιών**

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

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα

προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος 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. Τη δε διακριτική της ευχέρεια πρέπει να την ασκεί σύμφωνα με τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας.

**Επειδή**, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- Οι φερόμενες παραβάσεις της μη έκδοσης είναι ήσσονος σημασίας και αφορούν μόνο το φορολογικό έτος 2017.
- Τα εισοδήματά του μαζί με την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών καλύπτουν τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του.
- Τα ποσά ύψους 4.374,46 € και 7.969,06 € τα οποία θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, δικαιολογούνται απολύτως από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών.
- Η επικαλούμενη από τον έλεγχο μεγάλη απόκλιση του περιθωρίου μικτού κέρδους δεν αποτελεί σύμφωνα με το νόμο προϋπόθεση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

**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**, 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.:

«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.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 φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:**

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών



και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί 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 ευπάθειας 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**, εν προκειμένω ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα του προσφεύγοντος καθορίζοντας την αναλογία του μικτού κέρδους βάσει των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης. Δηλαδή για τον καθορισμό του Μ.Κ. ο έλεγχος βασίστηκε εκτός από τα τιμολόγια αγорών στις πληροφορίες που έδωσε ο ίδιος ο προσφεύγων αναφορικά με την παρασκευή των προσφερόμενων πιάτων. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του κόστους παρασκευής κάθε πιάτου έλαβε υπόψη του τα υλικά που χρησιμοποιούνται, τις απαιτούμενες ποσότητες και τα ποσοστά απωλειών παραγωγής σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αναλογία Μ.Κ. θεωρείται αξιόπιστη και τα προσδιορισθέντα βάσει της αναλογίας αυτής έσοδα αποδεκτά.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά ύψους 4.374,46 € για το φορολογικό έτος 2016 και 7.969,06 € για το φορολογικό έτος 2017 δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή αλλά δικαιολογούνται από την χρήση των τραπεζικών του λογαριασμών.

**Επειδή**, μετά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 273.034,64 € για το φορολογικό έτος 2016 και στο ποσό των 194.904,83 € για το φορολογικό έτος 2017, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, τα ανωτέρω ποσά τα οποία θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας εφαρμόζοντας τις γενικές διατάξεις αιτιολογούνται ως ποσά που προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Επειδή όμως, όπως προκύπτει από τις με

αριθμό .....Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, ο έλεγχος δεν καταλόγισε φόρο επί των ανωτέρω ποσών (ύψους 4.374,46 € για το φορολογικό έτος 2016 και 7.969,06 € για το φορολογικό έτος 2017), τα οποία με την οικεία έκθεση ελέγχου χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλεται.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να υπολογιστεί κόστος φύρας ποσού 1.200,00 € ανά μήνα, λόγω αστοχίας στις ποσότητες των αγορών, οι οποίες αφορούν φρέσκα και ευπαθή είδη (ψάρια και λαχανικά), δεδομένου ότι η δραστηριότητα του εστιατορίου ξεκίνησε το έτος 2016 και χαρακτηρίζεται από έλλειψη ακριβούς γνώσης της αγοράς και της ζήτησης.

**Επειδή**, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 1.200,00 € ανά μήνα είναι αυθαίρετο καθώς δεν στηρίζεται σε αποδεικτικά στοιχεία για την καταστροφή των εμπορευμάτων και υπερβολικό διότι σε ορισμένες περιπτώσεις ξεπερνάει το 30% του μηνιαίου κόστους αγορών (Οκτώβριος, Νοέμβριος, Δεκέμβριος 2017), αναγνώρισε αστοχία στις προμήθειες υλικών για το έτος 2016 την οποία προσδιόρισε σε ποσοστό 5% επί του κόστους πωληθέντων, ήτοι ποσού 5.120,70 €.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαιτερότητα του αντικειμένου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος η οποία έγκειται στη μεγάλη ευπάθεια των υλικών που χρησιμοποιεί, την εποχικότητα που καθορίζει τη ζήτηση και το γεγονός ότι ένα έτος λειτουργίας δεν είναι επαρκές για να δημιουργήσει τέτοια εμπειρία ώστε να μην παρουσιάζεται καμία αστοχία στις αγορές των πρώτων υλών, κρίνεται σκόπιμη η αναγνώριση φύρας σε ποσοστό 5% επί του κόστους πωληθέντων και για το έτος 2017, ήτοι ποσού 3.848,09 €.

**Επειδή**, κατόπιν του προσδιορισμού του Κ.Π. στο ποσό των 68.269,97 € (μετά την αφαίρεση ποσού 6.110,22 € που αποτελούν δαπάνες, ποσού 4.843,74 € το οποίο αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως κόστος διατροφής που διατέθηκε για την σίτιση των εργαζομένων και ποσού 3.848,09 € ως φύρα λόγω αστοχίας στον υπολογισμό των αγορών) και του περιθωρίου μικτού κέρδους σε ποσοστό 170,26 % με βάση την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προσδιορίζονται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	
ΜΕΣΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	170,26%
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	68.269,97
<b>ΕΣΟΔΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.</b>	<b>184.506,42</b>
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	115.485,19
ΔΙΑΦΟΡΑ	69.021,23

Κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

	2016	2017
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική	273.034,64	184.506,42
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	106.566,79	83.072,62
ΜΕΙΟΝ Δαπάνες χρήσης	77.965,90	60.461,52
Καθαρό κέρδος με την έμμεση τεχνική	88.501,95	40.972,28
ΠΛΕΟΝ Δαπάνες μη εκπιπόμενες	20.008,15	6.603,38
Καθαρό κέρδος	108.510,10	47.575,66
ΠΛΕΟΝ Εισοδήματα από άλλες πηγές	3.420,24	3.420,05
Φορολογική ζημιά προηγούμενων ετών	40.735,02	
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα με την έμμεση τεχνική	71.195,32	50.995,71

## Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και ειδικότερα:

**Την τροποποίηση των:**

A) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

B) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και

Γ) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου

**Την επικύρωση της:**

A) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

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

**Φορολογικό έτος 2016**

A) με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	586,89	23.572,29	23.572,29	22.985,40
Προκαταβολή φόρου	73,89	73,89	73,89	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		11.492,70	11.492,70	11.492,70
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		4.152,28	3.758,58	3.758,58
Τέλος επιτηδεύματος	1.200,00	1.200,00	1.200,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.860,78	40.491,16	40.097,46	<b>38.236,68</b>

B) με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	154.257,58	273.304,67	273.304,67	119.047,09
Αξία φορολογητέων εισροών	129.098,90	124.301,23	124.301,23	4.797,67
Φόρος εκροών	36.240,51	64.208,84	64.208,84	27.968,33
Υπόλοιπο φόρου εισροών	36.240,51	35.581,61	35.581,61	658,90
Χρεωστικό υπόλοιπο		28.627,23	28.627,23	28.627,23
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		14.313,62	14.313,62	14.313,62
Σύνολο φόρου για καταβολή		42.940,85	42.940,85	<b>42.940,85</b>

## Φορολογικό έτος 2017

Α) με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	3.420,05	69.183,23	50.995,71	47.575,66
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	10.167,69	10.167,69	10.167,69	-
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	576,01	19.151,33	14.985,06	14.409,05
Προκαταβολή φόρου				-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		9.287,66	7.204,53	7.204,53
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		3.577,49	2.150,67	2.150,67
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.226,01	32.666,48	24.990,26	<b>23.764,25</b>

Β) με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	115.485,19	194.904,83	184.506,42	69.021,23
Αξία φορολογητέων εισροών	104.116,58	99.272,84	99.272,84	4.843,74
Φόρος εκροών	27.716,45	46.777,17	44.281,54	16.565,09
Υπόλοιπο φόρου εισροών	27.744,17	27.114,48	27.114,48	629,69
Πιστωτικό υπόλοιπο	27,72			27,72
Χρεωστικό υπόλοιπο		19.662,69	17.167,06	17.167,06
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		9.831,34	8.583,53	8.583,53
Σύνολο φόρου για καταβολή		29.494,03	25.750,59	<b>25.750,59</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	27,72			27,72

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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

