



Θεσσαλονίκη 16/01/2023

Αριθμ. Αποφ.: 169

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10,  
Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : ded.thess@.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 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Την από **21-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ..... Τ.Κ. 54642, κατά: α) της με αριθμ. .... **/14-07-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και γ) της με αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ. .../**14-07-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 4.183,50€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.091,75€, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 172,94€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.448,19€**.

2) Με την αριθμ. .../**14-07-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 11.134,71€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 5.567,36€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **16.702,07€**.

3) Με την αριθμ. .../**14-07-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 14.771,00€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 7.385,50€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **22.156,50€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ. .../**11-03-2022** εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 14/07/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., πρόκειται για ατομική επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της εστίασης (υπηρεσίες παροχής από αναψυκτήριο, υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης πώλησης παγωτών – γλυκών, πώλησης πίτσας σε πακέτο, χωρίς παροχή καθίσματος) που για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Για την εξυπηρέτηση των

δραστηριοτήτων της, η προσφεύγουσα κατά το διάστημα του ελέγχου από 01/01/2016 έως 31/12/2017, διατηρούσε την έδρα της (πιπσαρία), στην οδό ..... .. Τ.Κ. 54621 Θεσσαλονίκης (πλατεία .....), ενώ διέθετε υποκατάστημα, έως 21/09/2016, στην περιοχή των ....., στην οδό ..... στη Θεσσαλονίκη, με αντικείμενο εργασιών κέντρο διασκέδασης. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος αυτός διενεργείται στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. ../10.01.2022 Απόφασης της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ακυρώθηκαν οι με αριθ. ... και ../20-07-2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, και οι με αριθ. ... και ../20-07-2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01/2016-31-2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα, λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη σύνταξη συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και τροποποιητικών προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ).

Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, καθόσον αφενός, ο ελεγχόμενος έχει υποπέσει κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (προϋπόθεση της παρ. 1β του άρθρου 28 του ν. 4172/2013), για τις οποίες της επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, και αφετέρου, το δηλούμενο εισόδημα για τα υπό κρίση έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών (προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013). Για το λόγο αυτό, με την αριθ. ../04-05-2022 έγγραφη εισήγηση, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2016, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 238.236,17€, ενώ η καθαρή ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα περιορίστηκε στο ύψος των 6,15€. Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 221.236,14 €, ενώ το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στο ύψος των 19.835,94€. Παράλληλα οι φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους επαναπροσδιορίστηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Με την από **21-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή, πλάνη περί τα πράγματα για τις προϋποθέσεις εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης (αρ. 28 παρ. 1 περ. β, γ' και 28 παρ. 2 ν. 4172/2013). Ειδικότερα εσφαλμένα κρίθηκε για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 – 2017 ότι α) υπέπεσε σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το αρ. 28 παρ. 1 περ. β' Ν. 4172/2013 και β) το

δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του κατά το αρ. 28 παρ. 2 Ν. 4172/2013, ενώ κατ' ορθή ερμηνεία των διατάξεων και εκτίμηση των αποδείξεων προκύπτει ότι οι παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι μεμονωμένες και δεν αρκούν για να καταστήσουν μη αξιόπιστο το λογιστικό του σύστημα, ενώ το συνολικό εισόδημά του συνυπολογιζομένων των κεφαλαίων που είχε από εισόδημα προηγούμενων ετών ήταν επαρκές για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του.

2. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου επειδή η επιλογή των συγκεκριμένων τεχνικών ελέγχου, ήτοι της αρχής των αναλογιών (αρ. 27 παρ. 1 περ. α' Ν. 4174/2013) και της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (αρ. 27 παρ. 1 περ. δ' Ν. 4174/2013), είναι μη νόμιμη, αφενός λόγω έλλειψης της απαιτούμενης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, αφετέρου λόγω ακαταλληλότητας, ασυμβατότητας και αναξιοπιστίας των τεχνικών αυτών στη συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Όπως επικουρικώς παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τις ουσιαστικές παραδοχές των πωληθέντων προϊόντων. Ειδικότερα, εφόσον υποθεθεί ότι ο έλεγχος ορθώς εφάρμοσε έμμεσες μεθόδους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης (πρώτος λόγος προσφυγής) και ότι ορθώς επέλεξε τις συγκεκριμένες τεχνικές ελέγχου (δεύτερος λόγος προσφυγής), τότε επάγεται επικουρικώς ότι ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης είναι εσφαλμένος: α) αναφορικά με τις ποσότητες πρώτων υλών που προμηθεύτηκε η επιχείρησή του, β) αναφορικά με τις ποσότητες που πούλησε και γ) αναφορικά με την τιμή πώλησης αυτών.

Πιο συγκεκριμένα :

α) ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από τις πωληθείσες ποσότητες κλαμπ κοτόπουλο και κλαμπ σάντουιτς, είναι εσφαλμένος, διότι ο έλεγχος έλαβε αυθαίρετα ως δεδομένο ότι πωλήθηκε ολόκληρη η ποσότητα φιλέτων κοτόπουλου που προμηθεύτηκε η επιχείρησή του (κλαμπ κοτόπουλο) και όχι ότι πωλήθηκε ολόκληρη η ποσότητα αλλαντικών και τυροκομικών που προμηθεύτηκε η επιχείρησή του (κλαμπ σάντουιτς), αντίθετα δε, υπολογίζει τα κλαμπ σάντουιτς με «ό,τι απέμεινε» από μερίδες κλαμπ κοτόπουλο. Έτσι όμως, η μέθοδος αυτή είναι αντίθετη στις αρχές της ελεγκτικής και στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής. Αντί της εσφαλμένης αυτής μεθόδου αν ο έλεγχος ελάμβανε αντιπροσωπευτικές χρονικές περιόδους για τα ελεγχόμενα έτη θα κατέληγε με σχετική ασφάλεια ότι η αναλογία μεταξύ κλαμπ κοτόπουλο και κλαμπ σάντουιτς ήταν περίπου 20% για τα πρώτα και 80% για τα δεύτερα. Επισημαίνεται ότι την ίδια ακριβώς μέθοδο αναλογίας με πωλήσεις σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα εφαρμόζει και ο ίδιος ο έλεγχος στην περίπτωση της πίτσας για τον καταμερισμό της ίδιας ποσότητας πρώτης ύλης μεταξύ ετεροειδών προϊόντων διαφορετικής τιμής. Συνακόλουθα, οι πωληθείσες ποσότητες προσδιορίζονται για τα μεν κλαμπ κοτόπουλο

σε  $(49.270 \times 20\% =)$  9.854 μερίδες για τη χρήση του 2016 και σε  $(49.522 \times 20\% =)$  9.904 μερίδες για τη χρήση του 2017, για τα δε κλαμπ σάντουιτς σε  $(49.270 \times 80\% =)$  39.416 μερίδες για τη χρήση του 2016 και σε  $(49.522 \times 80\% =)$  39.618 μερίδες για τη χρήση του 2017.

β) ο έλεγχος υπολόγισε ότι σε ένα ατομικό κομμάτι πίτσας αναλώνονται 90 γραμμάρια αλευριού, παραδοχή όμως που είναι προδήλως εσφαλμένη και μη ερειδόμενη σε κανένα αποδεικτικό μέσο. Αντίθετα, το αληθές είναι ότι σε 40 κιλά ζύμης πίτσας αναλώνονται 30 κιλά αλεύρι, 1 κιλό ζάχαρη, 500 γραμμάρια αλάτι, 13 λίτρα νερό, 1 λίτρο ηλιέλαιο, 200 γραμμάρια ζύμη αρτοποιίας (προαιρετικά) και 1,5 λίτρο μπύρας (για ωρίμανση). Εξάλλου, σε μία πίτσα αναλώνεται ένα κιλό ζύμης της παραπάνω κατηγορίας και κάθε πίτσα τέμνεται σε έξι (6) ατομικά κομμάτια. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τελικά σε ένα ατομικό κομμάτι πίτσας αναλώνονται  $(30/40/6 =)$  περίπου 125 γραμμάρια αλεύρι. Τα παραπάνω προκύπτουν από τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, καθώς και το σύνολο των αποδεικτικών μέσων που προσκομίζει, ιδίως δε τον τιμοκατάλογο – συνταγές 2016-2017 που έχει προσκομίσει στον προγενέστερο έλεγχο και προσκομίζει εκ νέου.

γ) Ο έλεγχος ορθά υπολόγισε τις ποσότητες αλκοολούχων ποτών που προμηθεύτηκε η επιχείρησή του και την τιμή πώλησης αυτών. Πλην όμως, αρνείται ότι κάθε μπουκάλι ποτού αποδίδει 12 ποτήρια. Αντίθετα, καθένα από αυτά απέδιδε 9 ποτήρια, όπως προκύπτει κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής. Επισημαίνει πάντως ότι το μεγαλύτερο μέρος των ποτών αυτών προσφερόταν ως κέρασμα στους πελάτες στο πλαίσιο προώθησης των προϊόντων του καταστήματος, με αποτέλεσμα η φύρα σε αυτή την κατηγορία να είναι υψηλότερη σε σχέση με άλλα ποτά.

δ) Ο έλεγχος προσδιόρισε φύρα 15% για τα τρόφιμα και 3% για τα ποτά. Ως προς τα ποτά, αποδέχεται πλήρως την παραδοχή του ελέγχου ότι η φύρα ανέρχεται σε ποσοστό 3%, εκτός από τα αλκοολούχα ποτά στα οποία ανέρχεται σε ποσοστό 25% για τους λόγους που αναφέρθηκαν αμέσως πιο πάνω (υψηλό ποσοστό κερασμάτων). Αντίθετα, ως προς τα κάθε μορφής τρόφιμα, η συνολική φύρα ευλόγως προσδιορίζεται σε ένα ποσοστό ύψους 25% επί του συνόλου των παραπάνω προϊόντων.

#### Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

**Επειδή**, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή**, με το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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 υποχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή**, στο **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** ορίζεται: «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**, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η **A.1293/23-07-2019**, Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

**Επειδή**, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής: «1.Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. **Ειδικότερα:**

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

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.

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

**Επειδή,** σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση 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, ορίζονται τα εξής :«Άρθρο 1



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

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

## 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

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

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν :α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. ...

... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που

ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

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 2016/31.01.2020** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίστηκε ότι: « Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοίμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: ....

....Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που

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

.... 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,** περαιτέρω, στο **άρθρο 64 του Ν. 4174/13**, 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,** ακολούθως, στο **άρθρο 65 του Ν. 4174/13**, ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο*

φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου των εργασιών, δεδομένου ότι για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1β΄ του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθότι, ο προσφεύγων υπέπεσε κατά τα έτη 2016 και 2017 σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 58<sup>A</sup> του ν. 4174/2013, με τις αριθ. 676/2017, 39/2018, 51/2018, 62/2018 και 725/2018 πράξεις επιβολής προστίμων της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης. Παράλληλα για τα ελεγχόμενα έτη, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, καθόσον τόσο οι αντικειμενικές, όσο και οι προσωπικές του δαπάνες για τα έτη αυτά, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Κατόπιν εξέτασης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων – στοιχείων) της ελεγχόμενης επιχείρησης, επιλέχθηκε από τον έλεγχο η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης. Ειδικότερα ο έλεγχος, αξιοποιώντας στοιχεία κόστους με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου και τρίτων πηγών προσδιόρισε τον όγκο του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν) και τη ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Δεδομένου ότι η τιμή πώλησης κάθε είδους είναι γνωστή από τον σχετικό τιμοκατάλογο, ενώ η επιχείρηση έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ( 2 είδη club sandwich, pizza και σαλάτες) με σταθερές τιμές πώλησης σε όλες τις φορολογικές περιόδους, ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων με την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου, μέσω της διερεύνησης της ποσότητας της κατά περίπτωση πρώτης ύλης (φέτες τοστ, κοτόπουλο, αλεύρι, μαρούλι ή λάχανο -καρότο) που αναλώθηκε στα υπό κρίση έτη και η οποία (α΄ ύλη) αποτελεί βασικό συστατικό για την παρασκευή όλων των ειδών (club sandwich κοτόπουλο, club sandwich τυροκομικών και αλλαντικών, pizza και σαλάτας). Συγκεκριμένα κατόπιν εξέτασης των τιμολογίων αγοράς των α΄ υλών και της σχετικής πληροφόρησης από τον ελεγχόμενο (τιμοκατάλογο, συνταγές παρασκευής των ειδών) προέκυψαν τα παρακάτω στοιχεία :

Για την παρασκευή ενός club sandwich κοτόπουλου:

- απαιτούνται 3 φέτες ψωμί τοστ και 100γρ. κοτόπουλο.

-Από την εξέταση των τιμολογίων αγοράς του είδους φέτες τοστ, προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος προμηθεύτηκε κατά το έτος 2016, 5279 συσκευασίες που η καθεμία περιέχει 28 φέτες ψωμιού του τοστ, ή συνολικά 147.812 φέτες και κατά το έτος 2017, 5306 συσκευασίες, ή 148.568 φέτες.

-Από την εξέταση των τιμολογίων αγοράς του είδους φιλέτο κοτόπουλο, προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος προμηθεύτηκε 5.308 κιλά για το έτος 2016 και 2.270 κιλά για το έτος 2017. Στη συνέχεια αφαιρέθηκαν ποσότητες 1.452 κιλά (726x200γρ) κοτόπουλο για το έτος 2016 και 480 κιλά για το έτος 2017, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την παρασκευή σαλάτας, για την οποία απαιτούνται 200γρ. για κάθε σαλάτα.

-Οι ποσότητες του είδους κοτόπουλου που χρησιμοποιήθηκαν για την παρασκευή club κοτόπουλου, ανέρχονται για το έτος 2016 σε 3.856 κιλά (5.308-1452) και σε 1.790 κιλά (2.270-480) για το έτος 2017.

-Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι για την παραγωγή ενός club κοτόπουλου, απαιτείται 100γρ. κοτόπουλου, προσδιόρισε ότι τα 3.856 κιλά κοτόπουλου αντιστοιχούν σε 38.560 μερίδες (3856/0,10) για το έτος 2016 και σε 17.900 μερίδες (1.790/0,10) για το έτος 2017.

-Με δεδομένη την τιμή του είδους 3,00€ με αναψυκτικό, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε την ως άνω τιμή σε 2,00€, μετά την αφαίρεση της τιμής των 1,00€ για το αναψυκτικό.

Κατόπιν των ανωτέρω προσδιόρισε τις συνολικές πωλήσεις με ΦΠΑ από την πώληση club κοτόπουλου, ως εξής :

Φορολογικό έτος	Πωληθείσες μερίδες	Τιμή ανά μερίδα	Συνολική αξία
2016	38.560	2,00	77.120,00
2017	17.900	2,00	35.800,00

#### Club sandwich

-Η ποσότητα ψωμιού τοστ, που χρησιμοποιήθηκε για παρασκευή Club sandwich, υπολογίστηκε σε 32.132 φέτες, μετά την αφαίρεση των 115.680 φετών που χρησιμοποιήθηκαν στο προϊόν Club κοτόπουλου φέτες για το έτος 2016 και σε 94.868 (148.568-53.700) φέτες για το έτος 2017, οι οποίες αντιστοιχούν σε 10.710 (32132/3) club sandwich για το 2016 και σε 31.622 (94.868/3) για το έτος 2017.

-Με δεδομένη την τιμή του είδους 2,50€ με αναψυκτικό, την οποία ο έλεγχος αναπροσάρμοσε σε 1,70€, μετά την αφαίρεση της τιμής των 0,80€ για το αναψυκτικό, προσδιόρισε τις συνολικές πωλήσεις με ΦΠΑ από την πώληση club sandwich, ως εξής :

Φορολογικό έτος	Πωληθείσες μερίδες	Τιμή ανά μερίδα	Συνολική αξία
2016	10.710	1,70	18.207,00
2017	31.622	1,70	53.757,40

#### Για την παρασκευή σαλάτας

-απαιτούνται 500 γρ. μαρουλιού ή λάχανου – καρότου και 200γρ. κοτόπουλου. Από την εξέταση των τιμολογίων αγοράς της ποσότητας λαχανικών, προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος προμηθεύτηκε κατά το έτος 2016, 363 κιλά λαχανικών και κατά το έτος 2017, 120 κιλά, τα οποία αντιστοιχούν σε 726 και 240 σαλάτες λαχανικών αντίστοιχα. Με δεδομένη την τιμή του είδους 2,00€ με ΦΠΑ, προσδιόρισε τις συνολικές πωλήσεις με ΦΠΑ από την πώληση σαλατών :

Φορολογικό έτος	Πωληθείσες μερίδες	Τιμή ανά μερίδα	Συνολική αξία
2016	726	2,00	1.452,00
2017	240	2,00	480,00

Για την παρασκευή πίτσας απαιτούνται:

- 90 γρ. αλεύρι για κάθε μερίδα ατομικής πίτσας.

-Από την εξέταση των τιμολογίων αγοράς αλεύρου, προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος προμηθεύτηκε 17.650 κιλά για το έτος 2016 και 16.675 κιλά για το 2017, τα οποία αντιστοιχούν σε 196.111(17650/0,09) τεμάχια ατομικής πίτσας και 185.278 (16.675/0,09) τεμάχια ατομικής πίτσας, αντίστοιχα.

-Από τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, προέκυψε ότι η επιχείρηση πωλούσε κατά ποσοστό 20% πίτσα ζαμπόν – κασέρι αξίας 0,80€ και κατά ποσοστό 80% πίτσα σπέσιαλ, χωριάτικη κλπ, αξίας 1,00€, ο έλεγχος αναπροσδιόρισε την τιμή του κάθε τεμαχίου πίτσας σε 0,90€, προσδιορίζοντας τις συνολικές πωλήσεις με ΦΠΑ από το είδος αυτό, ως εξής :

Φορολογικό έτος	Πωληθείσες μερίδες	Τιμή ανά μερίδα	Συνολική αξία
2016	196.111	0,90	176.500,00
2017	185.278	0,90	166.750,00

Περαιτέρω, για τα λοιπά είδη (burger μπιφτέκι, αναψυκτικά, χυμοί, ποτά), ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- τις αγορασθείσες ποσότητες

-τη δοσολογία, ότι 1 λίτρο χυμός αποδίδει 4 μερίδες και ότι κάθε μπουκάλι αλκοολούχου ποτού αποδίδει 12 τουλάχιστον σερβιρισμένα ποτά, όπως αυτή λήφθηκε από ομοειδείς επιχειρήσεις και την κοινή πείρα,

- τον σχετικό τιμοκατάλογο, προσδιόρισε τις συνολικές πωλήσεις ανά είδος ως εξής:

Για το φορολογικό έτος 2016

Περιγραφή είδους	Αγορασθείσα ποσότητα σε τεμάχια/μερίδες	Τιμή ανά τεμάχιο	Συνολική αξία
burger	1902	1,70	3.233,00
Χυμος 1λιτρ.	86 τεμ. / 344 μερίδες	1,20	412,80
Χυμός 0,33λιτρ	167	1,20	200,40
RED BULL	120	2,80	336,00
Μπύρα μπουκάλι 330ml	96	1,50	144,00
Μπύρα μπουκάλι 500ml	24	1,90	45,60
Αναψυκτικά βίκος 330ml	36196	0,80	28.956,80
Αναψυκτικά PEPSI FANTA COCA COLA 330ml	12388	1,00	12.388,00
Αναψυκτικά	120	1,00	120,00
Κρύο τσάι	408	1,20	489,60

Νερό 500ml	8280	0,50	4.140,00
Νερό 1lt	108	1,00	108,00
Αλκοολούχα ποτά	2.508	6,00	15.048,00
<b>Συνολική αξία με ΦΠΑ</b>			<b>65.622,20</b>

Για το φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή είδους	Αγορασθείσα ποσότητα σε τεμάχια/μερίδες	Τιμή ανά τεμάχιο	Συνολική αξία
burger	857	1,70	1.456,00
Χυμος 1λιτρ.	56τεμάχια ή 224 μερίδες	1,20	268,80
RED BULL	76	2,80	212,80
Μπύρα μπουκάλι 330ml	72	1,50	108,00
Μπύρα μπουκάλι 500ml	24	1,90	45,60
Αναψυκτικά βίκος 330ml	61083	0,80	48.866,40
Νερό 500ml	10008	0,50	5.004,00
Αλκοολούχα ποτά	336	6,00	2.016,00
<b>Συνολική αξία με ΦΠΑ</b>			<b>57.977,60</b>

Η ανακεφαλαίωση των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, μετά τον υπολογισμό φόρας 3% για τα ποτά και 15% για τα τρόφιμα έχει ως εξής :

ΕΙΔΗ	2016	
	Συνολική αξία με ΦΠΑ	Συνολική αξία με ΦΠΑ με τον συνυπολογισμό φόρας 3% ή 15%
Club κοτόπουλο	77.120,00	65.552,00
Club sandwich	18.207,00	15.475,95
Πίτσα	176.500,00	150.025,00
Burger	3.233,00	2.748,05
Σαλάτες	1.452,00	1.234,20
χυμοί	412,80	400,42
Red bull, Gordons, μπύρα 330ml, μπύρα μπουκάλι 500ml, αναψυκτικά, χυμοί 330ml	42.680,40	41.400,00
νερά	4.248,00	4.120,56
Αλκοολούχα ποτά	15.048,00	12.790,80
<b>σύνολο</b>	<b>338.901,20</b>	<b>293.746,98</b> ήτοι, <b>238.236,17 €</b> (καθαρή αξία χωρίς ΦΠΑ )

ΕΙΔΗ	2017	
	Συνολική καθαρή αξία <u>χωρίς</u> ΦΠΑ	Συνολική αξία με τον συνυπολογισμό φόρας 3% ή 15%

Club κοτόπουλο	28.870,97	24.540,32
Club sandwich	43.352,74	36.849,83
Πίτσα	134.475,80	114.304,43
Burger	1.174,19	998,06
Σαλάτες	387,10	329,03
χυμοί	216,77	210,27
Red bull, Gordons, μπύρα 330ml, μπύρα μπουκάλι 500ml, αναψυκτικά	39.703,87	38.512,75
νερά	4.428,32	4.295,47
Αλκοολούχα ποτά	1.625,80	1.577,03
<b>σύνολο</b>	<b>253.842,72</b>	<b>221.236,14</b>

**Επειδή**, ο προσφεύγων, επικαλείται καταρχάς, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους καθόσον εσφαλμένα κρίθηκε για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 και 2017 ότι υπέπεσε σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ότι το δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του, ενώ κατ' ορθή ερμηνεία των διατάξεων και εκτίμηση των αποδείξεων προκύπτει αφενός ότι, οι παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι μεμονωμένες και δεν αρκούν άνευ ετέρου να καταστήσουν μη αξιόπιστο το λογιστικό του σύστημα, και αφετέρου το συνολικό εισόδημά του συνυπολογιζομένων των κεφαλαίων που είχε από εισόδημα προηγούμενων ετών, ήταν επαρκές για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, εφαρμόσθηκε η μέθοδος της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, λόγω συνδρομής της περίπτωσης β' της παρ. 1 και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι των παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τα ελεγχόμενα έτη, για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, με τις αριθ. 676/2017, 39/2018, 51/2018, 62/2018 και 725/2018 πράξεις επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Επιπροσθέτως, για τα έτη αυτά, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, καθόσον, τόσο οι πραγματικές όσο και οι αντικειμενικές του δαπάνες, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα των ελεγχόμενων ετών.

**Επειδή**, όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους, η φορολογική αρχή διαθέτει ευρεία εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με διάφορα μέσα, συγκεκριμένα δε, έχει τη διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζει, μεμονωμένα ή παραλλήλως, μία ή και περισσότερες από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ, προκειμένου να προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Εξάλλου ο εντοπισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μέσω της διασταύρωσης των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και των σχετικών δηλώσεων δεν καθίσταται πάντα ευχερής, καθόσον η πραγματική οικονομική κατάσταση των νομικών προσώπων ή των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατόν να μην αποτυπώνεται στα ως άνω λογιστικά αρχεία. Στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 4174/2013, αναφέρονται οι τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών,



ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά) οι οποίες δύνανται να χρησιμοποιηθούν από τη φορολογική αρχή για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη - τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων. Οι τεχνικές ελέγχου είναι συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές και στηρίζονται στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής Επιστήμης, της οποίας έργα είναι η επαλήθευση και η εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, ασχολούμενη με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Η χρησιμοποίησή τους έγκειται στο ότι, με αυτές επιλέγεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, και όχι το αντικείμενο αυτό καθ' αυτό, αφού ληφθεί υπόψη κάθε πρόσφορο, κατά τους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης, στοιχείο για τον προσδιορισμό αυτό. Με τη χρήση των μεθόδων αυτών και υπό την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω ιδιαίτερης μεθοδολογίας, η οποία αξιοποιεί τόσο τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων, όσο και από άλλες πηγές πληροφόρησης.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί, περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω των μεμονωμένων παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων οι οποίες δεν επαρκούν για να καταστήσουν αναξίοπисто το λογιστικό σύστημα και αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, διότι, από τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και της Ε. 2015/2020, αφενός, δεν ορίζεται ελάχιστο ποσοστό απόκρυψης συναλλαγών για την εφαρμογή των μεθόδων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου η πλήρωση της προϋπόθεσης της αδυναμίας των ελεγκτικών επαληθεύσεων για την προσφυγή στις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καταλαμβάνει την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, στην περίπτωση που δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία, οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των ΦΗΜ και όταν η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, περιπτώσεις όμως που δεν συντρέχουν στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου διενεργήθηκε λόγω της πλήρωσης της προϋπόθεσης της περίπτωσης 1β' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Συνεπώς, η εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης μέσω της μεθοδολογίας των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, θεωρείται αναγκαία, λαμβανομένων υπόψη των επαναλαμβανόμενων περιπτώσεων μη έκδοσης αποδείξεων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επιπλέον, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος, καθώς και από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα :

εισοδήματα	2016	2017
Μερίσματα – τόκοι - δικαιώματα	0,09	0,08
Μισθωτή εργασία - συντάξεις	1.516,80	24,68
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-49.028,61	-43.113,57
<b>Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Πληρωμή φόρου εισοδήματος φορολ. Ετών 2015	846,86	1.848,02
Πληρωμή φόρου εισοδήματος φορολ. Ετών 2016		836,43
Πληρωμή προστίμου άρθρου 15 ν. 4321/2015		776,62
Πληρωμή τελών κυκλοφορίας έτους 2017 και τελών κυκλοφορίας παρελθόντων ετών		344,00
Πρόστιμο ΦΠΑ		250,00
Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία	3.960,00	3.960,00
<b>Συνολικές δαπάνες</b>	<b>4.806,86</b>	<b>8.015,07</b>

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 οι προσωπικές δαπάνες ανέρχονται στο ύψος των 4.806,86 € και 8.015,07€, αντίστοιχα, οι οποίες δεν καλύπτονται από τα μηδενικά του εισοδήματα.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με κεφαλαία- εισοδήματα προηγούμενων ετών, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ.ζ του ν.4172/2013.

Επομένως, ορθά εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος του με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής σ' αυτό.

**Επειδή**, ακολούθως, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους, επειδή η επιλογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, είναι μη νόμιμη, αφενός λόγω έλλειψης της απαιτούμενης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, αφετέρου λόγω ακαταλληλότητας, ασυμβατότητας και αναξιοπιστίας των τεχνικών αυτών στη συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι δεν υπήρξε καμία αναφορά στις σχετικές εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για αιτιολόγηση της απόφασης περί εφαρμογής της συγκεκριμένης μεθόδου, σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της Α. 1008/20-01-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων, ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζεται ότι : «Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Επιπλέον, από τις κείμενες διατάξεις, αφενός, δεν προκύπτει ότι, η έγκριση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, ως προς την εφαρμοσθείσα μέθοδο, πρέπει να κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο και αφετέρου, αιτιολογημένη απόφαση απαιτείται, βάσει της ΠΟΛ. 1050/2014, μόνο για τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, περίπτωση που δε συντρέχει εν προκειμένω, δεδομένου ότι εφαρμόστηκε η μέθοδος της περίπτωσης δ', της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, η οποία εγκρίθηκε με την αρ. .../04-05-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και ως εκ τούτου καθόλα νόμιμα εφαρμόστηκε η επιλεγείσα μέθοδος. Επιπλέον σημειώνεται ότι, όσο αφορά τη χρήση της ανωτέρω μεθόδου, αυτή ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα στη συγκεκριμένη επιχείρηση, καθόσον, προσδιορίστηκε η πρώτη ύλη που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος (club sandwich κοτόπουλου, τυροκομικών/αλλαντικών, πίτσας ατομικής κλπ), μέσω της αξιοποίησης πληροφοριών από τον ίδιο τον ελεγχόμενο (συνταγές) και από τρίτες πηγές, ενώ, είναι γνωστή η τιμή πώλησης του παραγόμενου είδους. Επιπλέον σημειώνεται ότι η επιχείρηση παράγει περιορισμένα είδη προϊόντων (2 είδη club sandwich, 2 είδη πίτσας και τέσσερα είδη σαλάτας) με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης για τα προϊόντα που παράγει και στα δύο φορολογικά έτη, ως εκ τούτου δεν εγείρεται ζήτημα ακαταλληλότητας της επιλεγείσας μεθόδου και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή,** περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση club κοτόπουλο και club sandwich, λόγω μη ορθού καταμερισμού των μερίδων μεταξύ των δύο αυτών προϊόντων, ενόψει της διαφορετικής τιμής πώλησης αυτών. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι *«για τον καταμερισμό αυτό, ο έλεγχος ακολουθεί την εξής συλλογιστική: Αρχικά, αφαιρεί από τη συνολικά αγορασθείσα ποσότητα φιλέτων κοτόπουλου εκείνα τα οποία έχουν συμπεριληφθεί στις σαλάτες. Στη συνέχεια, λαμβάνοντας ως παραδοχή ότι μία μερίδα κλαμπ κοτόπουλο περιέχει κατά μέσο όρο 100 γραμμάρια κοτόπουλο, διαιρεί την υπολειπόμενη ποσότητα φιλέτων κοτόπουλου με τον αριθμό αυτό και υπολογίζει τον αριθμό των μερίδων κλαμπ κοτόπουλο που πωλήθηκαν. Τέλος, από το σύνολο των μερίδων κλαμπ*

κοτόπουλο/κλαμπ σάντουιτς αφαιρεί τις μερίδες κλαμπ κοτόπουλο και τη διαφορά προσδιορίζει ως τις πωληθείσες ποσότητες σε μερίδες κλαμπ σάντουιτς.

Πλην όμως, με τον τρόπο αυτό ο έλεγχος λαμβάνει αυθαίρετα ως δεδομένο ότι πωλήθηκε ολόκληρη η ποσότητα φιλέτων κοτόπουλου που προμηθεύτηκε η επιχείρησή μου (κλαμπ κοτόπουλο) και όχι ότι πωλήθηκε ωσαύτως ολόκληρη η ποσότητα αλλαντικών και τυροκομικών που προμηθεύτηκε η επιχείρησή μου (κλαμπ σάντουιτς), αντίθετα δε υπολογίζει τα κλαμπ σάντουιτς με «ό,τι απέμεινε» από μερίδες κλαμπ κοτόπουλο. Έτσι όμως, η μέθοδος αυτή είναι **αντίθετη στις αρχές της ελεγκτικής** και στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής.

Αντί της εσφαλμένης αυτής μεθόδου, ο καταμερισμός των μερίδων μεταξύ κλαμπ κοτόπουλου αφενός και κλαμπ σάντουιτς αφετέρου δύναται να γίνει με την εξής **συλλογιστική** ερειδόμενη στην αρχή των αναλογιών: Από τις ημερήσιες εισπράξεις, όπως αυτές προκύπτουν από τα ημερήσια δελτία Ζ, υπολογιζόμενες σε ένα αντιπροσωπευτικό χρονικό διάστημα δύναται να προσδιοριστεί ποια ήταν η αναλογία των πωλήσεων μεταξύ κλαμπ κοτόπουλου και κλαμπ σάντουιτς. Ακολουθώντας, κατ' εφαρμογή της ίδιας αναλογίας δύναται να υπολογιστεί πόσα από τα πωληθέντα κλαμπ ήταν κλαμπ κοτόπουλο και πόσα κλαμπ σάντουιτς. Επομένως, κατά την ενδεικτική χρονική περίοδο από 10-03-2016 έως 20-03-2016 προκύπτει από τις ημερήσιες αποδείξεις λιανικής πώλησης ότι πωλήθηκαν συνολικά 653 κλασικά κλαμπ σάντουιτς και 132 κλαμπ κοτόπουλο (αναλογία 83,18% κλαμπ σάντουιτς και 16,82% κλαμπ κοτόπουλο, βλ. **σχετ. 8**). Αντίστοιχα, κατά την ενδεικτική χρονική περίοδο από 10-03-2017 έως 20-03-2017 προκύπτει από τις ημερήσιες αποδείξεις λιανικής πώλησης ότι πωλήθηκαν συνολικά 1.275 κλασικά κλαμπ σάντουιτς και 380 κλαμπ κοτόπουλο (αναλογία 77,04% κλαμπ σάντουιτς και 22,96% κλαμπ κοτόπουλο, βλ. **σχετ. 8**). Συνδυάζοντας τα ευρήματα των δύο χρονικών περιόδων μπορούμε να καταλήξουμε με σχετική ασφάλεια ότι η αναλογία μεταξύ κλαμπ κοτόπουλο και κλαμπ σάντουιτς ήταν περίπου 20% για τα πρώτα και 80% για τα δεύτερα. Επισημαίνεται ότι την ίδια ακριβώς μέθοδο αναλογίας με πωλήσεις σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα εφαρμόζει και ο ίδιος ο έλεγχος στην περίπτωση της πίτσας για τον καταμερισμό της ίδιας ποσότητας πρώτης ύλης μεταξύ ετεροειδών προϊόντων διαφορετικής τιμής.»

**Επειδή**, εν προκειμένω από την αξιοποίηση των τιμολογίων αγοράς της ποσότητας ψωμιού για τοστ, προκύπτει ότι η επιχείρηση προμηθεύτηκε κατά το έτος 2016 5.279 συσκευασίες (147.812 φέτες τοστ) και για το έτος 2018 5.306 συσκευασίες (148.568 φέτες), και την παραδοχή ότι για κάθε club sandwich απαιτούνται 3 φέτες ψωμιού τοστ, με συνέπεια την παραγωγή συνολικά 49.270 sandwich για το έτος 2016 και 49.522 sandwich για το έτος 2017.

Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη, τις εξής παραμέτρους :

- το είδος της επιχείρησης, ήτοι, υπηρεσίες εστιατορίου ταχείας εξυπηρέτησης, υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο,

-το γεγονός ότι χρησιμοποιούνται ίδια υλικά (κοτόπουλο, τυροκομικά/αλλαντικά) σε διαφορετικά πωλούμενα προϊόντα, με συνεπεία την αδυναμία εξαγωγής ασφαλών αποτελεσμάτων

ως προς το ποσοστό των πωλούμενων μερίδων ανά είδος (club sandwich κοτόπουλο / club sandwich τυροκομικών – αλλαντικών),

-τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, ήτοι, απλές καταστάσεις με αριθμούς αποδείξεων λιανικών πωλήσεων για τις φορολογικές περιόδους 10/03/2016-20/03/2016 και 10/03/2017-20/03/2017(σχετικό 8), για την τεκμηρίωση της αναλογίας μεταξύ κλαμπ κοτόπουλο και κλαμπ σάντουιτς σε 20% για τα πρώτα και 80% για τα δεύτερα, χωρίς ωστόσο να συνοδεύονται από τις αντίστοιχες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, στοιχεία απαραίτητα για τη διενέργεια επαλήθευσης του ως άνω ποσοστού, η Υπηρεσία κρίνει ότι πρέπει να εφαρμοστεί η μέση τιμή πώλησης ανά είδος, η οποία εν προκειμένω ανέρχεται σε 1,85 ανά sandwich (2,00€ + 1,70€/2).

**Επειδή**, ακολούθως προβάλλεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα προσδιόρισε ότι σε ένα κομμάτι πίτσας αναλώνονται 90γραμ. αλευριού, στηριζόμενος στην κοινή πείρα και σε συνομιλίες με επαγγελματίες, χωρίς ωστόσο αυτή η παραδοχή να στηρίζεται σε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Αντίθετα, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, το αληθές είναι ότι σε 40 κιλά ζύμης πίτσας αναλώνονται 30 κιλά αλεύρι, 1 κιλό ζάχαρη, 500 γραμμάρια αλάτι, 13 λίτρα νερό, 1 λίτρο ηλιέλαιο, 200 γραμμάρια ζύμη αρτοποιίας (προαιρετικά) και 1,5 λίτρο μπύρας (για ωρίμανση). Τα παραπάνω προκύπτουν από τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, καθώς και το σύνολο των αποδεικτικών μέσων που προσκόμισε, ιδίως δε τον τιμοκατάλογο – συνταγές 2016-2017 ( **σχετ. 9**).

**Επειδή**, με τις ως άνω διατάξεις της Ε. 2015/2020 εγκυκλίου ορίζεται ότι κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών είναι τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες – διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτες πηγές (αντισυμβαλλόμενους).

**Επειδή** εν προκειμένω ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή σχετικό τιμοκατάλογο 2016-2017 με συνταγές για τη δοσολογία των πρώτων υλών που αναλώνονται για την παρασκευή των προϊόντων ( σάντουιτς, πίτσα, σαλάτες), τον οποίο η φορολογική αρχή εν μέρει αποδείχθηκε και συγκεκριμένα ως προς την ποσότητα των γραμμαρίων κοτόπουλου (100γρ.) που χρησιμοποιείται για την παρασκευή club κοτόπουλου, ως προς την ποσότητα κοτόπουλου (200 γρ.) που χρησιμοποιούνται στις σαλάτες, ως προς την ποσότητα λαχανικών που χρησιμοποιείται για την παρασκευή σαλάτας, ενώ δεν αποδέχθηκε την ποσότητα του αλευριού για την παρασκευή του είδους πίτσας, χωρίς ωστόσο να τεκμηριώνει την θέση της αυτή με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία, παρά μόνο βασιζόμενη στην κοινή πείρα και στις συνομιλίες με άλλους γενικά επαγγελματίες.

Με βάση τις κείμενες διατάξεις (Ε. 2015/2020) και ενόψει της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, κρίνεται ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη οι πληροφορίες που παρασχέθηκαν στη φορολογική αρχή από τον

ελεγχόμενο μέσω της προσκόμισης σχετικής συνταγής (σχετικό 9), με τη δοσολογία της ποσότητας αλευριού που απαιτείται για την παρασκευή πίτσας, όπως άλλωστε συνέβη με τα υπόλοιπα προϊόντα. Ειδικότερα, από την επισκόπηση της ως άνω συνταγής, προκύπτει ότι για την παρασκευή 40 κιλών ζύμης, απαιτούνται πέραν των άλλων υλικών, και 25 κιλά αλεύρι. Δεδομένης της παραδοχής ότι 1 κιλό ζύμη αποδίδει 1 πίτσα των έξι (6) ατομικών κομματιών, προκύπτει ότι σε ένα κιλό ζύμης πίτσας απαιτούνται 0,625 γραμμάρια αλευριού (25/40) και τελικά σε ένα ατομικό κομμάτι πίτσας αναλώνονται περίπου 104 γραμμάρια αλευριού (0,625/6).

Με βάση τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

**Επειδή** περαιτέρω, ο προσφεύγων αμφισβητεί την αναλογία των 12 ποτών, ανά φιάλη αλκοολούχου ποτού, υποστηρίζοντας ότι κάθε μπουκάλι ποτού αποδίδει 9 ποτήρια, ενώ επιπλέον προβάλλεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των ποτών αυτών προσφερόταν ως κέρασμα στους πελάτες στο πλαίσιο προώθησης των προϊόντων του καταστήματος, με αποτέλεσμα η φύρα σε αυτή την κατηγορία να είναι υψηλότερη σε σχέση με άλλα ποτά, περίπου της τάξεως των 25%, ποσοστό το οποίο θα έπρεπε να αναγνωριστεί και στα τρόφιμα.

**Επειδή**, η παραδοχή του ελέγχου ότι μία φιάλη ποτού αποφέρει 12 ποτά στηρίζεται στην κοινή πείρα και λογική και όχι σε αποδεικτικά μέσα, ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη, τις παρόμοιες υποθέσεις ομοειδών επιχειρήσεων που εξετάστηκαν από την Υπηρεσία μας, κρίνεται ότι σε κάθε φιάλη αντιστοιχούν 10 σερβιρισμένα ποτά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

**Επειδή**, περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένων αποτελεσμάτων του ελέγχου, λόγω αναγνώρισης ποσοστού φύρας μόνο της τάξεως του 15% και χωρίς να λάβει η φορολογική αρχή, υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης, απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος, δεδομένου ότι δεν προσκομίζονται αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία, όπως θα αποτελούσαν τυχόν εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαραδόσης και πρωτόκολλα καταστροφής ή άλλα αποδεικτικά έγγραφα, τα οποία θα αποτελέσουν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (κατ'επιταγή της παρ. 7 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014), ως εκ τούτου η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων δε δύναται να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι έγιναν εν μέρει αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς :

- 1) Την αναπροσαρμογή της τιμής πώλησης των club sandwich, με μέση τιμή πώλησης αυτών στη τιμή 1,85 € με ΦΠΑ,
- 2) Την απαιτούμενη ποσότητα αλευριού για την παρασκευή ενός κομματιού πίτσας, ήτοι, 104γραμ. για κάθε κομμάτι,
- 3) Την αναλογία 10 ποτών ανά φιάλη ποτού,

η Υπηρεσία προβαίνει στον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, των καθαρών κερδών, των φορολογητέων εκροών και του χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ της επιχείρησης, ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

**Για το φορολογικό έτος 2016**

είδος	Μερίδες	Τιμή μονάδας	Συνολική αξία με ΦΠΑ	Συνολική αξία μετά την αφαίρεση φύρας 3% ή 15%
sandwich	49270	1,85	91149,5	77477,075
πίτσα	169711	0,9	152739,9	129828,92
burger	1902	1,7	3233,4	2748,39
σαλάτες	726	2	1452	1234,2
χυμοί	344	1,2	412,8	400,416
χθμοί 0,33	167	1,2	200,4	194,388
red bull	120	2,8	336	325,92
μπύρα 330 ml	96	1,5	144	139,68
μπύρα 500 ml	24	1,9	45,6	44,232
αναψυκτικά βικος 330 ml	36196	0,8	28956,8	28088,09
αναψυκτικά pepsi, fanta coca cola	12388	1	12388	12016,36
αναψυκτικά 500ml	120	1	120	116,4
κρύο τσάι 350ml	408	1,2	489,6	474,91
νερό 500ml	8280	0,5	4140	4015,8
νερό 1 LT	108	1	108	104,76
αλκοολούχα ποτά	2090	6	12540	10659
συνολική αξία πωληθέντων με ΦΠΑ				<b>267.868,56</b>

Από τη συνολική αξία 267.868,56€, ποσοστό 52,62% θα φορολογηθεί με συντελεστή 23%, ποσοστό 45,98%, με συντελεστή 24% και ποσοστό 1,40% με συντελεστή 13%, η οποία μετά την αποφορολόγηση με συντελεστές 1/123, 1/124 και 1/113, αντίστοιχα, οι φορολογητέες εκροές για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, ανά συντελεστή, θα διαμορφωθούν ως εξής :

	Συνολική αξία με φπα	Φορολογητέες εκροές	ΦΠΑ
αξία με ΦΠΑ 23%	140.952,44	114.595,48	26.356,96
αξία με ΦΠΑ 24%	123.165,96	99.327,39	23.838,57
αξία με ΦΠΑ 13%	3.750,16	3.318,73	431,43
<b>Συνολική αξία</b>	<b>267.868,56</b>	<b>217.241,60</b>	<b>50.626,96</b>

**Για το φορολογικό έτος 2017**

είδος	Μερίδες	Τιμή μονάδας	Συνολική αξία με ΦΠΑ	Συνολική αξία μετά την αφαίρεση φύρας 3% ή 15%
sandwich	49.522	1,85	91.615,70	77.873,35
πίτσα	160.336	0,9	144.302,40	122.657,04
burger	857	1,7	1.456,90	1.238,37
σαλάτες	240	2	480,00	408,00
χυμοί	224	1,2	268,80	260,74
red bull	76	2,8	212,80	206,42
μπύρα 330 ml	72	1,5	108,00	104,76
μπύρα 500 ml	24	1,9	45,60	44,23
αναψυκτικά βικος 330 ml	61083	0,8	48.866,40	47.400,41
νερό 500ml	10008	0,5	5.004,00	4.853,88
αλκοολούχα ποτά	280	6	1.680,00	1.629,60
συνολική αξία πωληθέντων με ΦΠΑ				<b>256.676,78</b>

	αξία με φπα	καθαρή αξία χωρίς ΦΠΑ	ΦΠΑ
αξία με ΦΠΑ 24%	251.822,90	203.082,98	48.739,92
αξία με ΦΠΑ 13%	4.853,88	4.295,47	558,41
<b>Συνολική αξία</b>	<b>256.676,78</b>	<b>207.378,45</b>	<b>49.298,33</b>

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
<b>Ακαθάριστα έσοδα</b>	<b>158.286,63</b>	<b>221.236,14</b>	<b>207.378,45</b>
Κόστος πωληθέντων-αναλωθέντων α'υλών	170.815,17	170.815,17	170.815,17
<b>Μικτό κέρδος</b>	<b>-12.528,54</b>	<b>50.420,97</b>	<b>36.563,28</b>
(-) Έξοδα χρήσης	46.064,47	46.064,47	46.064,47
(+) Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	15.479,44	15.479,44	15.479,44
<b>Καθαρό φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα</b>	<b>-43.113,57</b>	<b>19.835,94</b>	<b>5.978,25</b>



### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 21-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ .....

#### Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ. .... /14-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές / αντικειμενικές δαπάνες	8.225,00	19.860,70	8.225,00	-
Φόρος κλίμακας	1.809,49	4.369,35	1.809,49	-
Μειώσεις από το φόρο (άρθρο 16 ν. 4172/2013)	1.809,48	4,89	4,89	
Φόρος που αναλογεί	180,96	4.364,46	1.804,60	1.623,64
Φόρος τόκων που παρακρατήθηκε	0,02	0,02	0,02	
Κύριος φόρος	180,94	4.364,44	1.804,58	1.623,64
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		2.091,75	811,82	811,82
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		172,94	-	-
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	-
Σύνολο φόρου για καταβολή	<b>830,94</b>	<b>7.279,13</b>	<b>3.266,40</b>	<b>2.435,46</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

Επί της υπ' αριθμ. .... /14-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	189.213,71	238.236,17	217.241,60	28.027,89
Αξία φορολογητέων εισροών	190.228,60	190.228,60	190.228,60	-

Φόρος εκροών	44.384,08	55.518,79	50.626,96	6.242,88
Σύνολο φόρου εισροών	44.384,08	44.384,08	44.384,08	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.134,71	6.242,88	6.242,88
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		5.567,36	3.121,44	3.121,44
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>16.702,07</b>	<b>9.364,32</b>	<b>9.364,32</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

Επί της υπ' αριθμ. .... /14-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

	<b>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	158.286,63	221.236,14	207.378,45	49.091,82
Αξία φορολογητέων εισροών	181.339,26	181.339,26	181.339,26	
Φόρος εκροών	37.853,17	52.624,17	49.298,33	11.445,16
Σύνολο φόρου εισροών	37.853,17	37.853,17	37.853,17	
Χρεωστικό υπόλοιπο		14.771,00	11.445,16	11.445,16
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		7.385,50	5.722,58	5.722,58
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>22.156,50</b>	<b>17.167,74</b>	<b>17.167,74</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.