



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08-04-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 922

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (**ELENXIS**)
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, αντικείμενο
εργασιών «υπηρεσίες παροχής γευμάτων», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ.,
..... και εκπροσωπείται νόμιμα από τον κ. «.....», με Α.Φ.Μ.,
κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) Οριστικής
Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου
φορολογικού έτους 2019, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018 και δ)
Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής
περιόδου 1.1-31.12.2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα
προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την
οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας
μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**)
ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την
μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης
του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος
εισοδήματος, ύψους 24.588,26€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους
12.294,13€, ήτοι συνολικά ποσό **36.882,39€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης
του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος
εισοδήματος, ύψους 33.299,56€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους
16.649,78€, ήτοι συνολικά ποσό **49.949,34€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018 της Προϊσταμένης του 2^{ου}
ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους
27.060,11€ πλέον προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους
13.530,05€ και αφαιρέθηκε το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.,
ύψους 2,08€, ήτοι καταλογίσθηκε σύνολο φόρου **40.588,08€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2019 της Προϊσταμένης του 2^{ου}
ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους
36.333,68€ πλέον προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους
18.166,84€ και αφαιρέθηκε το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.,
ύψους 3,41€, ήτοι καταλογίσθηκε σύνολο φόρου **54.497,11€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας
εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019
(Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), για τα
φορολογικά έτη 2018 και 2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής
ελέγχου της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του
2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1
του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την

οποία «το εισόδημα των 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 όταν «τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Ειδικότερα, διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων «μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων» καθαρής αξίας, 17,34€ πλέον Φ.Π.Α. 4,08€, ήτοι συνολικής αξίας 21,42€ και 42,88€ πλέον Φ.Π.Α. 6,42€, ήτοι συνολικής αξίας 49,30€, για τις οποίες επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., ποσών 500,00€ και 1.000,00€, με τις υπ' αριθμ., Α.Ε.Π. και Α.Ε.Π., λόγω υποτροπής, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα. Ακολούθως, κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημά της με την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών (mark up method), η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Εσφαλμένος έλεγχος- Ουσιαστική άρνηση της οφειλής και των συμπερασμάτων του επίδικου ελέγχου.

Δεύτερος λόγος

Μη τήρηση της αρχής της αναλογικότητας.

Τρίτος λόγος

Έκδοση από αναρμόδιο όργανο.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, Σ.τ.Ε. 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτά κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επίδωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (Σ.τ.Ε. 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις Σ.τ.Ε. 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του Ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των

προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκάιως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15/11/2023 θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με Αριθ.πρωτ.: Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 (ΦΕΚ: Β' 38886/22-07-2022) με θέμα: «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται ότι : «**Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν «Με Εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως: (Προβάλλουμε συγκεκριμένα την περίπτωση με αριθμό 26 όπως αποτυπώνεται στην ανωτέρω Απόφαση του Διοικητή, η οποία αφορά τον υπό κρίση ισχυρισμό της προσφεύγουσας)».**

ΣΤΗΛΗ 1	ΣΤΗΛΗ 2	ΣΤΗΛΗ 3	ΣΤΗΛΗ 4	ΣΤΗΛΗ 5	ΣΤΗΛΗ 6
α/α περιπτώσεων	Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής	Διατάξεις από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα	Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή»	Δυνατότητα περαιτέρω εξουσιοδότησης από όργανα της στήλης

26	Την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξης διόρθωσης αυτών, όπου προβλέπεται.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	ν.4174/2013, άρθρα 25, 28, 28Α, 34 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4557/2018 και του άρθ. 169 του ν. 4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη.	Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.	
----	--	-------------------------	--	---	--

Η ανωτέρω Απόφαση τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1109098 ΕΞ2023 (ΦΕΚ: Β'5440/14-9-2023) Απόφαση του Διοικητή με θέμα: «Τροποποίηση και συμπλήρωση της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 (Β 3886) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), καθώς και της υπό στοιχεία Δ6Α 1112903 ΕΞ 2014/31-07-2014 (Β' 2153 και 2291) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», ως ακολούθως: «Α. Τροποποιούμε και συμπληρώνουμε την υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ2022/20-07-2022 απόφαση «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με Εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» (Β' 3886) και ειδικότερα αντικαθιστούμε τη φράση «Ν. 4174/2013 (Α'170)» με τη φράση «Ν. 4987/2022 (Α'206)» στο εδάφιο που έπεται της Λίστας Συντμήσεων και προηγείται του Πίνακα του άρθρου 1 και επιφέρουμε τις κάτωθι αλλαγές στον Πίνακα του άρθρου 1 αυτής, ως εξής: Ι. Αντικαθιστούμε:{..} 13) στη στήλη 4 της περ. 26, τη φράση «Ν. 4174/2013, άρθρα 25, 28, 28^Α, 34 και 72 με τη φράση «Ν. 4987/2022, άρθρα 25, 28, 28^Α, 34 και 70».

Επειδή, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, για διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα, κατόπιν μεταβίβασης της αρμοδιότητας και της εξουσιοδότησης για υπογραφή πράξεων με «εντολή του Διοικητή», σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε με τη με αριθμό Δ.ΟΡΓ. Α 1109098 ΕΞ2023 (ΦΕΚ: Β'5440/14-9-2023) Απόφαση του Διοικητή και ισχύει σήμερα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εντολή ελέγχου εκδόθηκε από αναρμόδιο όργανο, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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 υπόχρεων, 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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Όσον αφορά την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής αναλογιών»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. {...} 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/ 2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2015/31-1-2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται ότι: 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. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων

και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. 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.{..}. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου

προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. 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 περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των οντοτήτων.

Επειδή, με τα άρθρα 1,2,3 και 5 της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: 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 πωλήσεων, 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. 2.1 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 πωλήσεων/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 εφαρμόζεται στο κόστος πωλήσεων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε

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

Άρθρο 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 εμπíπτουν 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: {...}.

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 οριζόμενων στην παρούσα».

Επειδή, με την περίπτωση Α' της Ε.2016/31-01-2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α. 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. «**Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών.** Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία 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 πωλήσεων, 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 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: α) επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, β) επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωλήσεων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης και γ) 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, 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 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με οποιαδήποτε έμμεση τεχνική επιλεχθεί, όπως ορίζονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κ.Φ.Δ. όταν «τα φορολογικά στοιχεία» δεν συντάσσονται σύμφωνα με το Ν. 4987/2022(Κ.Φ.Δ.), καθώς επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., λόγω «μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων» καθαρής αξίας, 17,34€ πλέον Φ.Π.Α. 4,08€, ήτοι συνολικής αξίας 21,42€ και 42,88€ πλέον Φ.Π.Α. 6,42€, ήτοι συνολικής αξίας 49,30€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. [...] Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...] Άρθρο 11 - 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 η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α. 1293/2019, *ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., έμμεσες μεθόδους ελέγχου».*

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, κάθε κρινόμενου έτους, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματά της (κέρδη ή ζημιές περιόδου) βάσει ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Α.1008/27-1-2020 απόφασης ορίζεται ότι: «**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 το διοικητικό πλαίσιο (Α. 1008/20-01-2020 και Ε. 2016/31-01-2020) και τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος βάσει ελέγχου με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι: « {...} Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους-κόστους όπως ορίζει η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον την τιμή αγοράς προς την τιμή αγοράς με βάση τη σχέση: Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ- τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ)/ τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α. Στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση: Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ Φ.Π.Α. Χ (1+αναλογία % περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων). **Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018.** Ο έλεγχος προκειμένου να εφαρμόσει την συγκεκριμένη μέθοδο, έλαβε ενδεικτικά τα τιμολόγια αγορών του μηνός Αυγούστου, καθώς είναι ο μήνας με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών και κατηγοριοποίησε τις αγορές της ελεγχόμενης με βάση τα τιμολόγια των προμηθευτών της, ως κάτωθι:

A/A	Είδος προϊόντος	Προμηθευτής	Συνολικές αγορές χωρίς Φ.Π.Α.	Ποσοστό επί των ετήσιων αγορών %	Συνολικές αγορές χωρίς ΦΠΑ τον μήνα Αύγουστο	Ποσοστό επί των αγορών του Αυγούστου %
1	Κρέατα	.....	49.913,93	53,09	13.159,19	54,90
2	Ορεκτικά και ψωμιά	.....	15.250,16	16,22	4.049,23	16,89
3	Ποτά	.....	18.133,60	19,29	4.753,37	19,83
4	Λοιπά συνοδευτικά, λάδια κ.λ.π.			11,40		8,38
ΣΥΝΟΛΟ				100,00		100,00

Να σημειωθεί ότι: α) οι συνολικές αγορές του έτους είναι 94.018,44€ και του μήνα Αυγούστου ανέρχονται σε 23.967,44€ και β) το κόστος πωληθέντων, λόγω μη διενέργειας απογραφής συμπίπτει με τις αγορές της ελεγχόμενης, ήτοι το έτος 2018 ανέρχεται σε είναι 94.018,44€. Επισημαίνεται ότι, από τα τιμολόγια αγοράς προκύπτουν επαναλαμβανόμενες προμήθειες για τα παραπάνω είδη, που δείχνουν και την άμεση κατανάλωσή τους. Ειδικότερα, από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης (παραστατικά προμηθειών) από τα οποία προκύπτουν οι τιμές αγοράς χωρίς Φ.Π.Α., τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης, για το έτος 2018, που προσκόμισε η ελεγχόμενη, καθώς και από τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο, σχετικά με το βάρος σε γραμμάρια των παρεχόμενων μεριδών της, προκύπτουν τα παρακάτω: **A1) ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ «ΚΡΕΑΤΑ».**

A1.1. Σάντουιτς με γύρο κοτόπουλο: Ο «γύρος κοτόπουλου» αγοράζεται αντί 3,6€/κιλό ή 0,65€/180γρ (κατά τον ελεγχόμενο το σάντουιτς περιέχει 180γρ γύρο). Ο «γύρος» έχει μεγάλη φύρα η οποία έχει υπολογιστεί και από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις σε ποσοστό 48% (35% απώλεια στο ψήσιμο, 3% απώλεια στην απόψυξη και 10% το απούλητο στη βέργα). Συνεπώς το πραγματικό κόστος των 180γρ. γύρου είναι $0,65+(48\% \times 0,65)=0,96\text{€}$. Ο «γύρος κοτόπουλου στο σάντουιτς» συνοδεύεται, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο, από 100γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,08€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,05€ και 80γρ. «αλοιφή» που κοστίζει 0,15€. Επίσης ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη προς όφελος της ελεγχόμενης την τιμή της «τορτίγιας» 0,22€. Άρα, το τελικό κόστος του «γύρου κοτόπουλου» λαμβάνοντας υπόψη την απόψυξη και τα συνοδευτικά, ανέρχεται σε 1,46€. Το «σάντουιτς» πωλείται προς 2,80€, ήτοι 2,25€ χωρίς Φ.Π.Α. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τον «γύρο κοτόπουλου» ανέρχεται σε $(2,25-1,46)/1,46 \times 100= 0,5410$ ή 54,10%.

A1.2. Σάντουιτς με χοιρινό γύρο : Ο «γύρος χοιρινού» αγοράζεται αντί 3,7€/κιλό ή 0,67€/180γρ (κατά τον ελεγχόμενο το σάντουιτς περιέχει 180γρ. γύρο). Ο γύρος έχει μεγάλη φύρα η οποία έχει υπολογιστεί και από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις σε ποσοστό 48% (35% απώλεια στο ψήσιμο, 3% απώλεια στην απόψυξη και 10% το απούλητο στη βέργα). Συνεπώς το πραγματικό κόστος των 180γρ. γύρου είναι $0,67+(48\% \times 0,67)=0,99\text{€}$. Ο γύρος στο σάντουιτς συνοδεύεται, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρείχε η ελεγχόμενη, από 100γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,08€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,05€ και 80γρ. «αλοιφή» που κοστίζει 0,15€. Επίσης ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη προς όφελος της ελεγχόμενης την τιμή της «τορτίγιας» 0,22€. Άρα το τελικό κόστος του «χοιρινού γύρου» είναι λαμβάνοντας υπόψη το ξεπάγωμα και τα συνοδευτικά είναι 1,49€. Το σάντουιτς πωλείται προς 2,80€ , ήτοι 2,25€ χωρίς Φ.Π.Α. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το «γύρο χοιρινού» ανέρχεται σε $(2,25-1,49)/1,49 \times 100= 0,51$ ή 51%.

A1.3. Το «χειροποίητο χοιρινό σουβλάκι» αγοράζεται ως χοιρινό κιλότο αντί 4€/κιλό ή 0,64€/160γρ. και πωλείται το τεμάχιο (160γρ.) προς 1,50€ ή 1,20€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 160γρ. είναι $0,64+(30\% \times 0,64)=0,83\text{€}$, πλέον το κόστος των συνοδευτικών (ντομάτα και κρεμμύδι) ποσού 0,05€, ήτοι συνολικό κόστος 0,88€. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το «χοιρινό σουβλάκι» ανέρχεται σε $(1,20-0,88)/0,88 \times 100= 0,3636$ ή 36,36%.

A1.4. Το «φιλέτο στήθος

κοτόπουλο» αγοράζεται αντί 4,20€/κιλό ή 1,26€/300γρ και πωλείται προς 6,50€ τα 300γρ. η μερίδα ή 5,24€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 300γρ. είναι $1,26+(30\% \times 1,26)=1,64€$. Στο κόστος υπολογίζονται επιπλέον τα συνοδευτικά, τα οποία σύμφωνα με την καταχώρηση στο και τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο, είναι 150γρ. πατάτες που βάσει των τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,13€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,05€ και 130γρ. «αλοιφή» που κοστίζει 0,25€. Συνεπώς, το συνολικό κόστος είναι 2,07€. **Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους, για το «φιλέτο στήθος κοτόπουλου» ανέρχεται σε $(5,24-2,07)/2,07 \times 100= 1,5314$ ή 153,14%. A1.5.** Το «σουβλάκι κοτόπουλου» αγοράζεται αντί 4,60€/κιλό ή 0,55€/120γρ. και πωλείται το τεμάχιο (120γρ.) προς 1,50€ ή 1,20€ χωρίς Φ.Π.Α. (από την ιστοσελίδα προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρία διαθέτει τα «σουβλάκια κοτόπουλου» στα 80, 100 και 120 γραμμάρια. Ο έλεγχος θεωρεί προς όφελος της ελεγχόμενης ότι αγοράζει σουβλάκια των 120γρ. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 120γρ είναι $0,55+(30\% \times 0,55)=0,72€$, πλέον του κόστους των συνοδευτικών (ντομάτα και κρεμμύδι) 0,05€, ήτοι συνολικό κόστος 0,77€. **Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το «σουβλάκι κοτόπουλου» ανέρχεται σε $(1,20-0,77)/0,77 \times 100= 0,5584$ ή 55,84%. A1.6.** Το «παραδοσιακό μπιφτέκι 150γρ.» αγοράζεται αντί 4,20€/κιλό ή 0,63€/150γρ., ήτοι 1,26 τα δύο τεμάχια και πωλείται σε μερίδα δύο τεμαχίων (300γρ.) αντί 6,50€ η μερίδα ή 5,24€ χωρίς Φ.Π.Α.. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 300γρ. είναι $1,26+(30\% \times 1,26)=1,64€$. Η μερίδα συνοδεύεται, σύμφωνα με την καταχώρηση στο και τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο, από 150γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζει 0,13€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,05€ και 130γρ. «αλοιφή» που κοστίζει 0,25€. Συνεπώς, το συνολικό κόστος ανέρχεται σε 2,07€. **Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το «παραδοσιακό μπιφτέκι» ανέρχεται σε $(5,24-2,07)/2,07 \times 100= 1,5314$ ή 153,14%. A1.7.** Το «σουτζουκάκι 80γρ.» αγοράζεται αντί 3,80€/κιλό ή 0,30€/80γρ., ήτοι 1,20€ τα τέσσερα τεμάχια και πωλείται σε μερίδα 4 τεμαχίων αντί 6,50€ η μερίδα ή 5,24€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των τεσσάρων τεμαχίων είναι $1,20+(30\% \times 1,20)=1,56€$. Η μερίδα συνοδεύεται, σύμφωνα με την καταχώρηση στο και τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο, από 150γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,13€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,05€ και 130γρ. «αλοιφή» που κοστίζει 0,25€. Συνεπώς, το συνολικό κόστος είναι 1,99€. **Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τα «σουτζουκάκια» ανέρχεται σε $(5,24-1,99)/1,99 \times 100= 1,6331$ ή 163,31%. A1.8.** Το «χοιρινό πανσετάκι 120γρ.» αγοράζεται αντί 4,00€/κιλό ή 0,48€/120γρ., ήτοι 1,44€ τα τρία τεμάχια και πωλείται σε μερίδα 3 τεμαχίων αντί 6,50€ η μερίδα ή 5,24€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των τριών τεμαχίων είναι $1,44+(30\% \times 1,44)=1,87€$. Η μερίδα συνοδεύεται σύμφωνα, με την καταχώρηση στο και τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο, από 150γρ πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,13€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,05€ και 130γρ. «αλοιφή» που κοστίζει 0,25€. Συνεπώς, το συνολικό κόστος είναι 2,30€. **Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τα «χοιρινά πανσετάκια» ανέρχεται σε $(5,24-2,30)/2,30 \times 100= 1,2782$ ή 127,82%.**

Από τα παραπάνω προκύπτει για την κατηγορία «κρέατα», μικτό κέρδος επί κόστους, ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Μικτό Κέρδος επί κόστους
1	Γύρος κοτόπουλο	54,10
2	Γύρος χοιρινός	51,00
3	Χειροποίητο χοιρινό σουβλάκι	36,36
4	Φιλέτο κοτόπουλο	153,14
5	Σουβλάκι κοτόπουλο	55,84
6	Μπιφτέκι	153,14
7	Σουτζουκάκι	163,31
8	Χοιρινό πανσετάκι	127,82
	Μ.Ο. Μικτού Κέρδους επί κόστους	99,34

A2. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΟΡΕΚΤΙΚΑ-ΨΩΜΙ. A2.1. Η «πίτα» για σουβλάκι αγοράζεται 0,75€/ πακέτο. Το πακέτο διαθέτει 8 τεμάχια, συνεπώς το τεμάχιο αγοράζεται αντί 0,09€ και πωλείται 0,30€, ήτοι 0,24€ χωρίς ΦΠΑ. Συνεπώς, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις «πίτες» είναι $(0,24-0,09)/0,09 \times 100 = 1,67$ ή 167%. **A2.2.** Η «κυπριακή πίτα» αγοράζεται 0,17€/ τεμάχιο και πωλείται 0,50€, ήτοι 0,40€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις «κυπριακές πίτες» είναι $(0,40-0,17)/0,17 \times 100 = 1,3529$ ή 135,29%. **A2.3.** Η «τορτίγια» αγοράζεται 0,225€/ τεμάχιο και πωλείται 0,50€, ήτοι 0,40€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις «τορτίγιες» είναι $(0,40-0,225)/0,225 \times 100 = 0,777$ ή 77,77%. **A2.4.** Οι «τηγανητές πατάτες» αγοράζονται 0,84€/ κιλό. Η μερίδα «πατάτες» περιέχει 350 γραμμάρια και το κόστος της είναι 0,29€, ενώ με απώλεια βάρους 20% στο ψήσιμο, το κόστος για τα 350 γραμμάρια είναι $0,29+(20\% \times 0,29) = 0,35€$. Η μερίδα πατάτες πωλείται αντί 2,50€, ήτοι 2,02€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις «τηγανητές πατάτες» ανέρχεται σε $(2,02-0,35)/0,35 \times 100 = 4,7714$ ή 477,14%. **A2.5.** Οι «αλοιφές» αγοράζονται κατά μέσο όρο 1,93€/κιλό (βάσει τιμολογίων αγοράς για τυροκαυτερή, ρώσικη σαλάτα, ουγγαρέζα και πάπρικα). Τα 300γρ. που είναι η μερίδα, κοστίζουν 0,58€. Η μερίδα πωλείται 2,50€, ήτοι 2,02€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις «αλοιφές» ανέρχεται σε $(2,02-0,58)/0,58 \times 100 = 2,4827$ ή 248,27%. Από τα παραπάνω προκύπτει για την κατηγορία «ορεκτικά-ψωμί» μικτό κέρδος επί κόστους, ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Μικτό Κέρδος επί κόστους
1	Πίτα	167,00
2	Κυπριακή πίτα	135,29
3	Τορτίγια	77,77
4	Τηγανητές πατάτες	477,14
5	Αλοιφές	248,27
	Μ.Ο. Μικτού Κέρδους επί κόστους	221,09

A3. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΟΤΑ.

Για την κατηγορία εμπορευμάτων «ποτά» προσδιορίζεται περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους, ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Τιμή αγοράς	Τιμή πώλησης χωρίς ΦΠΑ	Σ.Μ.Κ. επί κόστους
1	Coca cola 330	0,44	1,13	156,82
2	Coca cola 500	0,64	1,45	126,56
3	Cola zero 330	0,50	1,13	126,00
4	Fanta 500	0,59	1,45	145,76
5	Sprite 330	0,40	1,13	182,50
6	Fuse λεμόνι -ροδάκινο	0,49	1,13	130,61
7	Σουρωτή 330	0,40	1,13	182,50

8	Νερό 1λτ	0,19	0,88	363,16
9	Νερό 500	0,10	0,44	340,00
10	Μαλαματίνα	1,09	2,42	122,02
11	Αποστολάκη τσίπουρο 200	2,72	6,45	137,13
12	Αποστολάκη τσίπουρο 50ml	0,79	2,42	206,33
13	Μπύρα	1,05	1,45	38,10
14	Ουζο 50ml	0,85	1,61	89,41
	Μ.Ο. κατηγορίας εμπορευμάτων			167,64

Ο μέσος όρος περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους, ανά κατηγορία αγαθών, συνοψίζεται στον κάτωθι πίνακα:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Μέσος όρος Σ.Μ.Κ.
1	Κρέατα	99,34
2	Ορεκτικά-ψωμί	221,09
3	Ποτά	167,64

Ειδικότερα, το περιθώριο μικτού κέρδους, κατά το φορολογικό έτος 2018, διαμορφώνεται ως εξής:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Συμμετοχή του είδους στο σύνολο των ετήσιων αγορών που επηρεάζουν το μικτό κέρδος (A)	Μέσος όρος Σ.Μ.Κ. επί του κόστους (B)	(A)*(B)
1	Κρέατα	53,09%	99,34	52,73
2	Ορεκτικά-ψωμί	16,22%	221,09	35,86
3	Ποτά	19,29%	167,64	32,34
4	Λοιπά (λάδια, συνοδευτικά)	11,40%	Δεν επηρεάζει σημαντικά το μικτό κέρδος	
	ΣΥΝΟΛΟ	100		
		Σ.Μ.Κ. έτους 2018		120,93

Επομένως, το Περιθώριο Μικτού Κέρδους επί του κόστους πωλήσεων, κατά το φορολογικό έτος 2018, είναι 120,93% και η Αναλογία % Περιθωρίου Μικτού Κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων είναι 1,2093. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το έτος 2018, προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο: Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Κόστος πωληθέντων Χ (1+αναλογία (%)) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων) = **94.018,44 Χ (1+1,2093)= 207.714,93€**. Συνεπώς, κατά το φορολογικό έτος 2018, προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ποσού **112.750,49€**, όπως παρακάτω:

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	ΠΟΣΑ €
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	207.714,93
Δηλωθέντα έσοδα	94.964,44
Διαφορά εσόδων	112.750,49

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019. Ο έλεγχος προκειμένου να εφαρμόσει την συγκεκριμένη μέθοδο, έλαβε ενδεικτικά τα τιμολόγια καθαρών αγορών του μηνός Αυγούστου, καθώς είναι ο μήνας με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών και κατηγοριοποίησε τις αγορές της ελεγχόμενης, με βάση τα τιμολόγια των προμηθευτών της, ως κάτωθι:

/Α	Είδος προϊόντος	Προμηθευτής	Συνολικές καθαρές αγορές έτους	Ποσοστό επί των ετήσιων αγορών %	Συνολικές αγορές μηνός Αυγούστου	Ποσοστό επί των αγορών του Αυγούστου %
1	Κρέατα	.....	81.575,67	43,95	20.138,76	55,36
2	Ορεκτικά και ψωμιά	.....	26.881,57	14,48	6.249,18	17,18
3	Ποτά	.....	27.751,56	14,95	7.414,16	20,38
4	Λοιπά συνοδευτικά, λάδια κ.λ.π. (αφορά κυρίως λάδια, τυριά, λαχανικά)			26,62		7,08
ΣΥΝΟΛΟ				100,00		100,00

Να σημειωθεί ότι: α) οι συνολικές αγορές του έτους είναι 185.602,19€ και του μήνα Αυγούστου ανέρχονται σε 36.380,41€ και β) το κόστος πωληθέντων, λόγω μη διενέργειας απογραφής συμπίπτει με τις αγορές της ελεγχόμενης, ήτοι το έτος 2019 ανέρχεται σε 185.602,19€. Επισημαίνεται ότι, από τα τιμολόγια αγορών προκύπτουν επαναλαμβανόμενες προμήθειες, για τα παραπάνω είδη, που δείχνουν και την άμεση κατανάλωσή τους. Από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης (παραστατικά αγοράς) από τα οποία προκύπτουν οι τιμές αγοράς χωρίς Φ.Π.Α., τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης, για το έτος 2019, που προσκόμισε η ελεγχόμενη, καθώς και από τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο, σχετικά με το βάρος σε γραμμάρια των παρεχόμενων μερίδων, προκύπτουν τα παρακάτω: **B1) ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ «ΚΡΕΑΤΑ».**

B1.1. Σάντουιτς με γύρο κοτόπουλο: Ο «γύρος κοτόπουλου» αγοράζεται αντί 3,7€/κιλό ή 0,67€/180γρ (κατά τον ελεγχόμενο το σάντουιτς περιέχει 180γρ. γύρο). Ο γύρος έχει μεγάλη φύρα η οποία έχει υπολογιστεί και από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις σε ποσοστό 48% (35% απώλεια στο ψήσιμο, 3% απώλεια στην απόψυξη και 10% το απούλητο στη βέργα). Συνεπώς, το πραγματικό κόστος των 180γρ γύρου είναι $0,67+(48\% \times 0,67)=0,99\text{€}$. Το σάντουιτς συνοδεύεται σύμφωνα με πληροφορίες της ελεγχόμενης, από 100γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζει 0,11€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,07€ και 80γρ. «αλοιφή» που κοστίζει 0,23€. Επίσης, ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη προς όφελος της ελεγχόμενης την τιμή της «τορτίγιας» 0,23€. Άρα το συνολικό κόστος ανέρχεται σε **1,63€**. Το σάντουιτς πωλείται προς 3,00€, ήτοι 2,65€ χωρίς Φ.Π.Α. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το «γύρο κοτόπουλου» είναι $(2,65-1,63)/1,63 \times 100= 0,6257$ ή **62,57%**.

B1.2. Σάντουιτς με χοιρινό γύρο: Ο «γύρος χοιρινού» αγοράζεται αντί 3,85€/κιλό ή 0,69€/180γρ (κατά τον ελεγχόμενο το σάντουιτς περιέχει 180γρ. γύρο). Ο γύρος έχει μεγάλη φύρα η οποία έχει υπολογιστεί και από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις σε ποσοστό 48% (35% απώλεια στο ψήσιμο, 3% απώλεια στην απόψυξη και 10% το απούλητο στη βέργα). Συνεπώς, το πραγματικό κόστος των 180γρ. γύρου είναι $0,69+(48\% \times 0,69)=1,02\text{€}$. Το σάντουιτς συνοδεύεται, σύμφωνα με πληροφορίες της ελεγχόμενης, από 100γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,11€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,07€ και 80γρ. αλοιφή που κοστίζει 0,23€. Επίσης, ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη προς όφελος της ελεγχόμενης την τιμή της «τορτίγιας» 0,23€. Άρα, το συνολικό κόστος ανέρχεται σε **1,66€**. Το σάντουιτς πωλείται προς 3,00€, ήτοι 2,65€ χωρίς ΦΠΑ. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το «χοιρινό γύρο» ανέρχεται σε $(2,65-1,66)/1,66 \times 100= 0,5963$ ή **59,63%**.

B1.3. Το «χειροποίητο χοιρινό σουβλάκι» αγοράζεται ως «χοιρινό κιλότο» αντί 4,40€/κιλό ή 0,70€/160γρ και πωλείται το τεμάχιο (160γρ.) προς 1,70€ ή 1,50€ χωρίς ΦΠΑ. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 160γρ. είναι $0,70+(30\% \times 0,70)=0,91\text{€}$, πλέον το κόστος των συνοδευτικών (ντομάτα και κρεμμύδι) 0,07€, ήτοι το συνολικό κόστος είναι **0,98€**. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το χοιρινό σουβλάκι ανέρχεται σε $(1,50-0,98)/0,98 \times 100= 0,5306$ ή **53,06%**.

B1.4. Το «φιλέτο στήθος κοτόπουλο» αγοράζεται αντί 4,35€/κιλό ή

1,31€/300γρ. και πωλείται προς 7,00€ τα 300γρ. μερίδα ή 6,19€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 300γρ. είναι $1,31+(30\% \times 1,31)=1,70\text{€}$. Η μερίδα συνοδεύεται, σύμφωνα με την καταχώρηση στο και τα στοιχεία που παρείχε η ελεγχόμενη, από 150γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,16€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,07€ και 130γρ. αλοιφή που κοστίζει 0,37€. Άρα, το συνολικό κόστος ανέρχεται σε 2,30€. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το φιλέτο στήθος κοτόπουλο ανέρχεται σε $(6,19-2,30)/2,30 \times 100= 1,6913$ ή 169,13%. **B1.5.** Το «σουβλάκι κοτόπουλο» αγοράζεται ως αποστεωμένο κοτόπουλο αντί 3,20€/κιλό ή 0,51€/160γρ. και πωλείται το τεμάχιο (160γρ.) προς 1,70€ ή 1,50€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 160γρ. είναι $0,51+(30\% \times 0,51)=0,66\text{€}$, πλέον το κόστος των συνοδευτικών (ντομάτα και κρεμμύδι) 0,07€, ήτοι το συνολικό κόστος είναι 0,73€. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το σουβλάκι κοτόπουλο ανέρχεται σε $(1,50-0,73)/0,73 \times 100= 1,0547$ ή 105,47%. **B1.6.** Το «γεμιστό μπιφτέκι 115γρ.» αγοράζεται αντί 4,49€/κιλό ή 0,52€/115γρ και πωλείται αντί 1,90€ το τεμάχιο ή 1,68€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των 115γρ. είναι $0,52+(30\% \times 0,52)=0,68\text{€}$. Το μπιφτέκι συνοδεύεται από ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,07€, συνεπώς το συνολικό κόστος είναι 0,75€. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για το γεμιστό μπιφτέκι ανέρχεται σε $(1,68-0,75)/0,75 \times 100= 1,24$ ή 124%. **B1.7.** Το «σουτζουκάκι 80γρ.» αγοράζεται αντί 3,80€/κιλό ή 0,30€/80γρ., ήτοι 1,20€ τα τέσσερα τεμάχια και πωλείται σε μερίδα 4 τεμαχίων αντί 7,00€ η μερίδα ή 6,19€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των τεσσάρων τεμαχίων είναι $1,20+(30\% \times 1,20)=1,56\text{€}$. Η μερίδα συνοδεύεται σύμφωνα με την καταχώρηση στο και πληροφορίες της ελεγχόμενης, από 150γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,16€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,07€ και 130γρ. αλοιφή που κοστίζει 0,37€. Συνεπώς, το συνολικό κόστος ανέρχεται σε 2,16€. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τα σουτζουκάκια ανέρχεται σε $(6,19-2,16)/2,16 \times 100= 1,8657$ ή 186,57%. **B1.8.** Το «χοιρινό πανσετάκι 120γρ.» αγοράζεται αντί 4,20€/κιλό ή 0,50€/120γρ., ήτοι 1,50€ τα τρία τεμάχια και πωλείται σε μερίδα 3 τεμαχίων αντί 7,00€ η μερίδα ή 6,19€ χωρίς Φ.Π.Α. Κατά το ψήσιμο υπολογίζεται απώλεια 30%, συνεπώς το πραγματικό κόστος των τριών τεμαχίων είναι $1,50+(30\% \times 1,50)=1,95\text{€}$. Η μερίδα συνοδεύεται σύμφωνα με την καταχώρηση στο και πληροφορίες της ελεγχόμενης, από 150γρ. πατάτες που βάσει τιμολογίων αγοράς κοστίζουν 0,16€, ντομάτα και κρεμμύδι που κοστίζουν 0,07€ και 130γρ. αλοιφή που κοστίζει 0,37€. Συνεπώς το συνολικό κόστος ανέρχεται σε 2,55€. Ο έλεγχος βάσει των παραπάνω υπολογίζει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τα «χοιρινά πανσετάκια» ανέρχεται σε $(6,19-2,55)/2,55 \times 100= 1,4274$ ή 142,74%.

Από τα παραπάνω προκύπτει για την κατηγορία «κρέατα», μικτό κέρδος επί κόστους, ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Μικτό Κέρδος επί κόστους
1	Γύρος κοτόπουλο	62,57
2	Γύρος χοιρινός	59,63
3	Χοιρινό σουβλάκι	53,06
4	Φιλέτο κοτόπουλο	169,13
5	Σουβλάκι κοτόπουλο	105,47
6	Μπιφτέκι γεμιστό	124,00
7	Σουτζουκάκι	186,57
8	Χοιρινό πανσετάκι	142,74
	Μ.Ο. Σ.Μ.Κ. επί κόστους	112,89

B2. ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΟΡΕΚΤΙΚΑ-ΨΩΜΙ. B2.1. Η «πίτα» για σουβλάκι αγοράζεται 0,80€/ πακέτο. Το πακέτο διαθέτει 8 τεμάχια, συνεπώς το τεμάχιο αγοράζεται αντί 0,10€ και πωλείται 0,30€, ήτοι 0,27€ χωρίς ΦΠΑ. Συνεπώς το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις πίτες ανέρχεται σε $(0,27-0,10)/0,10 \times 100 = 1,7$ ή 170%. **B2.2.** Η «κυπριακή πίτα» αγοράζεται 0,15€/ τεμάχιο και πωλείται 0,50€, ήτοι 0,44€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις κυπριακές πίτες ανέρχεται σε $(0,44-0,15)/0,15 \times 100 = 1,9333$ ή 193,33%. **B2.3.** Η «τορτίγια» αγοράζεται 0,225€/ τεμάχιο και πωλείται 0,50€. ήτοι 0,44€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις «τορτίγιες» είναι $(0,44-0,225)/0,225 \times 100 = 0,9555$ ή 95,55%. **B2.4.** Οι «τηγανητές πατάτες» αγοράζονται 1,07€/ κιλό. Η μερίδα «πατάτες» περιέχει 350 γραμμάρια και το κόστος της είναι 0,37€, ενώ με απώλεια βάρους 20% στο ψήσιμο, το κόστος για τα 350 γραμμάρια είναι $0,37 + (20\% \times 0,37) = 0,44€$. Η μερίδα πατάτες πωλείται αντί 2,50€, ήτοι 2,21€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις τηγανητές πατάτες ανέρχεται σε $(2,21-0,44)/0,44 \times 100 = 4,0227$ ή 402,27%. **B2.5.** Οι «αλοιφές» αγοράζονται κατά μέσο όρο 2,66€/κιλό (βάσει τιμολογίων αγοράς για τυροκαυτερή, ρώσικη σαλάτα, ουγγαρέζα και πάπρικα). Τα 300γρ. που είναι η μερίδα, κοστίζουν 0,80€. Η μερίδα πωλείται 2,50€, ήτοι 2,21€ χωρίς Φ.Π.Α. Συνεπώς, το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους για τις «αλοιφές» ανέρχεται σε $(2,21-0,80)/0,80 \times 100 = 1,7625$ ή 176,25%. Από τα παραπάνω προκύπτει για την κατηγορία «ορεκτικά-ψωμί» μικτό κέρδος επί κόστους, ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Μικτό Κέρδος επί κόστους
1	Πίτα	170,00
2	Κυπριακή πίτα	193,33
3	Τορτίγια	95,55
4	Τηγανητές πατάτες	402,27
5	Αλοιφές	176,25
	Μ.Ο. Μικτού Κέρδους επί κόστους	207,48

B3.ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΟΤΑ.

Για την κατηγορία εμπορευμάτων «ποτά» προσδιορίζεται περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους, ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Τιμή αγοράς	Τιμή πώλησης.	Σ.Μ.Κ επί κόστους
1	Coca cola 330 ml	0,48	1,13	135,42
2	Coca cola 500 ml	0,71	1,45	93,33
3	Cola zero 330 ml	0,53	1,13	113,21
4	Sprite 330 ml	0,48	1,13	135,42
5	Fuse λεμόνι -ροδάκινο	0,72	1,13	56,94
6	Σουρωτή 330	0,51	1,13	121,57
7	Νερό 1λτ	0,20	0,88	340,00
8	Νερό 500 ml	0,10	0,44	340,00
9	Μαλαματίνα	1,08	2,42	124,07
10	Γαρδική τσίπουρο 200 ml	2,65	6,45	143,39
11	Γαρδική τσίπουρο 50ml	0,80	2,42	202,50
12	Μπύρα 500 ml	1,13	2,42	114,16
13	Ούζο 50ml	0,80	1,61	101,25
	Μ.Ο. Σ.Μ.Κ επί κόστους κατηγορίας εμπορευμάτων			155,48

Ο μέσος όρος περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους, ανά κατηγορία αγαθών, συνοψίζεται στον κάτωθι πίνακα:

A/A	Είδος	Μέσος όρος Π.Μ.Κ.
1	Κρέατα	112,89
2	Ορεκτικά-ψωμί	207,48
3	Ποτά	155,48

Το περιθώριο μικτού κέρδους, κατά το φορολογικό έτος 2019, διαμορφώνεται ως εξής:

A/A	ΕΙΔΟΣ	Συμμετοχή του είδους στο σύνολο των ετήσιων αγορών που επηρεάζουν το μικτό κέρδος (A)	Μέσος όρος ΠΜΚ επί του κόστους (B)	(A)*(B)
1	Κρέατα	43,95%	112,89	49,61
2	Ορεκτικά-ψωμί	14,48%	207,48	30,04
3	Ποτά	14,95%	155,48	23,24
4	Λοιπά (λάδια, συνοδευτικά)	26,62%	Δεν επηρεάζει σημαντικά το μικτό κέρδος	
	ΣΥΝΟΛΟ	100		
			Π.Μ.Κ. έτους 2019	102,89

Επομένως, το Περιθώριο Μικτού Κέρδους επί του κόστους πωλήσεων, κατά το φορολογικό έτος 2019, είναι 102,89% και η Αναλογία % Περιθωρίου Μικτού Κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων είναι 1,0289. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο: Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Κόστος πωληθέντων Χ (1+αναλογία (% περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων) = **185.602,19 Χ (1+1,0289)= 376.568,28€**. Συνεπώς, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ποσού **225.890,17€**, όπως παρακάτω:

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	ΠΟΣΑ €
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	376.568,28
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	150.678,11
Διαφορά εσόδων	225.890,17

Επειδή, η μέθοδος της «αρχής των αναλογιών» είναι μία τεχνική που προσδιορίζει μία αξιόπιστη σχέση – αναλογία που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο συντελεστής μικτού κέρδους, η οποία εφαρμόζεται σε μία γνωστή εκ των προτέρων βάση, το κόστος πωληθέντων. Η ορθότητα του αποτελέσματος της μεθόδου αυτής βασίζεται στην **αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται**. Προκειμένου να επιτευχθεί η ως άνω αξιοπιστία χρησιμοποιούνται τα πραγματικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, οι τιμές πώλησης, οι δαπάνες, το κόστος παραγωγής κ.λ.π., όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά της αρχεία, από πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρέχει η ίδια η επιχείρηση, αλλά και τρίτοι, συνήθως αντισυμβαλλόμενοι. Στα πλαίσια αυτά χρησιμοποιούνται ενδεικτικά, τιμοκατάλογοι ή τιμές στα ράφια, συγκρίνονται τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, ερευνώνται αρχεία αποθήκης, βιβλίο παραγγελιών, στοιχεία αντισυμβαλλόμενων και άλλες συναφείς πληροφορίες (Ε.2016/2020). Το πρώτο βήμα για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών είναι η **επαλήθευση του κόστους πωληθέντων**. Δεύτερο βήμα αποτελεί η **εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους με αξιόπιστο τρόπο**, ενώ τρίτο βήμα αποτελεί ο **προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων**.

Επειδή, ακολούθως, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι μέσες σταθμισμένες τιμές, αγοράς και πώλησης των εμπορευμάτων και κόστους και πώλησης των προϊόντων που παράγονται κατόπιν επεξεργασίας της πρώτης ύλης (κρέας χοιρινό και βόειο και κοτόπουλο), προκειμένου η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους ή επί των πωλήσεων να είναι σωστή και επομένως ο τύπος για την εύρεση της αξιόπιστης αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων που χρησιμοποιήθηκε στην προκειμένη περίπτωση, διαμορφώνεται ως εξής: Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους = μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. – μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α / μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εν προκειμένω, καθότι υπάρχουν πολλά είδη με διαφορετική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων θα πρέπει να προσδιορισθεί η μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς ή κόστους και πώλησης και με βάση το ποσοστό συμμετοχής του κάθε είδους στο σύνολο των αγορών και πωλήσεων των αγαθών (προϊόντων και εμπορευμάτων).

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται ότι: α) τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά ποσοστό 90% προέρχονται από πωλήσεις «σάντουιτς» και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά της, από τα προϊόντα αυτά σε 61.465,75€, μόνο κατά το φορολογικό έτος 2018 και β) υπολόγισε το Μικτό Περιθώριο Κέρδους σε ποσοστά, 5,24%, 37,27% και 189%, για τα προϊόντα «σάντουιτς γύρου», «σάντουιτς σουβλάκι» και «μερίδες γύρου και σουβλάκι», αντίστοιχα, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη, την απάντηση της προσφεύγουσας στο υπόμνημά της ότι, τα ακαθάριστα έσοδά της προέρχονται κυρίως από πωλήσεις «σάντουιτς» και επαναπροσδιόρισε τον συντελεστή απόδοσης στην έκθεση ελέγχου, των προϊόντων «κρεατικά» από 191,95% και 184,36%, σε 99,34% και 112,89%, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Επειδή, τα ποσοστά Μικτού Περιθωρίου Κέρδους επί κόστους για τα προαναφερόμενα προϊόντα και εμπορεύματα, με βάση τα χαρακτηριστικά της προσφεύγουσας (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες κ.λ.π.), την κοινή πείρα, την εμπορική πρακτική και το πραγματοποιούμενο ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου, κρίνονται **μη αξιόπιστα**, καθότι από το πραγματοποιούμενο Μικτό Κέρδος της, αφαιρώντας τα λειτουργικά της έξοδα, το Καθαρό Κέρδος της καθίσταται αρνητικό.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται συντελεστή μικτού κέρδους για τα προϊόντα, «σάντουιτς γύρου» γενικά, χωρίς να προβαίνει σε υπολογισμό του κάθε «είδους «σάντουιτς», όπως «γύρος κοτόπουλο» και «γύρος χοιρινό» και μερίδες «γύρου» και «σουβλάκι», χωρίς να αναφέρεται στις μερίδες «κοτόπουλου», **αγαθά για τα οποία το Μικτό Περιθώριο Κέρδους διαφέρει από είδος σε είδος.**

Επειδή, τα προαναφερόμενα αγαθά που επικαλείται η προσφεύγουσα **δεν αποτελούν αντιπροσωπευτικό δείγμα των προϊόντων που διαθέτει σε πελάτες της και κατά συνέπεια ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων έσοδά της, από τα προϊόντα αυτά (κρέατα) ανέρχεται σε 61.465,75€, μόνο κατά το φορολογικό έτος 2018, κρίνεται αναπόδεικτος.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στις από θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως **αβάσιμος.**

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι, δεν θα πρέπει να ληφθούν ως λογιστικές διαφορές δαπάνες άνω των 500,00€ που εξοφλήθηκαν με μετρητά, καθότι δεν υπάρχουν τέτοιες δαπάνες.

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες 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, ..{..} ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες». 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών...γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.3...{..}.4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: α) η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), β) η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, γ) η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, δ) η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής και ε) η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.....12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι, ο έλεγχος εσφαλμένα καταλογίζει ως λογιστική διαφορά, δαπάνες άνω των 500,00€ που εξοφλήθηκαν με μετρητά και συγκεκριμένα ποσών 13.070,26€ και 29.265,22€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, καθότι δεν υπάρχουν τέτοιες δαπάνες.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και το φάκελο της υπόθεσης, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των οικείων ετών δαπάνες (σελίδα 8 έκθεσης ελέγχου), συνολικών ποσών 11.299,08€ και 6.763,31€, αντίστοιχα, όπως παρακάτω:

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο και θα προστεθούν στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές	
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	131,15
Μη τραπεζική καταβολή μισθοδοσίας	11.167,93
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	11.299,08

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο και θα προστεθούν στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές	
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	2.545,19
Μη τραπεζική καταβολή μισθοδοσίας	4.218,12
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	6.763,31

Επειδή, οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στις από θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται «φορολογητέα κέρδη» βάσει δηλώσεων, φορολογικού ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, με τις γενικές διατάξεις και την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής αναλογιών», όπως παρακάτω:

A) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

A1.1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις».

Σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάσει της Α.1293/31-7-2019, τα αποτελέσματα, στο υπό κρίση φορολογικό έτος προσδιορίζονται, ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΒΑΣΕΙ		
	Δηλώσεως	Ελέγχου	Απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	94.964,44	94.981,78*	94.981,78*
Μείον: Κόστος πωληθέντων	94.018,44	94.018,44	94.018,44
Μικτό κέρδος	946,00	963,34	963,34
Μείον: Δηλωθείσες δαπάνες	45.481,30	45.481,30	45.481,30
Πλέον: Μη εκπεσθείσες δαπάνες βάσει δήλωσης	5.272,84	5.272,84	5.272,84
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	11.299,08	11.299,08
Ζημία βάσει ελέγχου	(39.262,46)	(27.946,04)	(27.946,04)

*Στα ακαθάριστα έσοδα έχει προστεθεί αξία 17,34€ που αφορά την καθαρή αξία μη εκδοθέντος παραστατικού λιανικής πώλησης. Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η Α.Ε.Π.

.....

Α1.2. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με την έμμεση τεχνική ελέγχου.

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	94.964,44
Πλέον: Διαφορά εσόδων έμμεσης τεχνικής ελέγχου αρχής αναλογιών	112.750,49
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	207.714,93
Μείον: Κόστος πωληθέντων	94.018,44
Δηλωθείσες δαπάνες	45.481,30
Πλέον: Μη εκπεσθείσες δαπάνες βάσει δήλωσης	5.272,84
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	11.299,08
ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	84.787,11

Συνεπώς, ως φορολογητέο εισόδημα, κατά το φορολογικό έτος 2018, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό με την έμμεση τεχνική της «αρχής αναλογιών», ήτοι το ποσό των **84.787,11€**.

Α2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Α2.1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις».

Σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάσει της Α.1293/31-7-2019, τα αποτελέσματα, στο υπό κρίση φορολογικό έτος προσδιορίζονται, ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΒΑΣΕΙ		
	Δηλώσεως	Ελέγχου	Απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	150.678,11	150.720,99 *	150.720,99 *
Μείον: Κόστος πωληθέντων	185.602,19	185.602,19	185.602,19
Μικτό κέρδος	(34.924,08)	-34.881,20	-34.881,20
Μείον: Δηλωθείσες δαπάνες	59.904,10	59.904,10	59.904,10
Πλέον: Μη εκπεσθείσες δαπάνες βάσει δήλωσης	922,88	922,88	922,88
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	6.763,31	6.763,31
Ζημία βάσει ελέγχου	(93.905,30)	(87.099,11)	(87.099,11)

*Στα ακαθάριστα έσοδα έχει προστεθεί αξία 42,88€ που αφορά την καθαρή αξία μη εκδοθέντων Α.Λ.Σ.. Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η Α.Ε.Π.

A2.2. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με την έμμεση τεχνική ελέγχου.

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	150.678,11
Πλέον: Διαφορά εσόδων που προέκυψε με την μέθοδο της «αρχής αναλογιών»	225.890,17
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	376.568,28
Μείον: Κόστος πωληθέντων	185.602,19
Δηλωθείσες δαπάνες	59.904,10
Πλέον: Μη εκπεσθείσες δαπάνες βάσει δήλωσης	922,88
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	6.763,31
Κέρδη βάσει ελέγχου	138.748,18

Συνεπώς, ως φορολογητέο εισόδημα, κατά το φορολογικό έτος 2019, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής αναλογιών», ήτοι το ποσό των **138.748,18€**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες παροχής γευμάτων», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα από τον κ. «.....», με Α.Φ.Μ., ήτοι την επικύρωση των με αριθμό, α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018 και δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή Ζημία		(39.262,46)	84.787,11	84.787,11	124.049,57
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		24.588,26	24.588,26	24.588,26
Τέλος επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			12.294,13	12.294,13	12.294,13
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.600,00	38.482,39	38.482,39	36.882,39

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

2) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή Ζημία		(93.905,30)	138.748,18	138.748,18	232.653,48
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		33.299,56	33.299,56	33.299,56
Τέλος επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			16.649,78	16.649,78	16.649,78
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.600,00	51.549,34	51.549,34	49.949,34

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

3) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	94.964,44	207.714,93	207.714,93	112.750,49
Αξία φορολογητέων εισροών	107.173,69	107.173,69	107.173,69	0,00
Φόρος εκροών	22.791,47	49.851,58	49.851,58	27.060,11
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.393,53	23.393,53	23.393,53	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	602,06			(602,06)
Χρεωστικό υπόλοιπο		26.458,05	26.458,05	26.458,05
Πρόστιμο παρ.2 άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		13.530,05	13.530,05	13.530,05
Πρόστιμο παρ.1 άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		(2,08)	(2,08)	(2,08)
Σύνολο φόρου για καταβολή		39.986,02	39.986,02	39.986,02

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

4)Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019.

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	150.782,63	376.568,28	376.568,28	225.785,65
Αξία φορολογητέων εισροών	215.980,20	215.980,20	215.980,20	0,00
Φόρος εκροών	24.264,06	60.597,74	60.597,74	36.333,68
Υπόλοιπο φόρου εισροών	34.430,39	34.430,39	34.430,39	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	10.166,33			(10.166,33)
Χρεωστικό υπόλοιπο		26.167,35	26.167,35	26.167,35
Πρόστιμο παρ.2 άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		18.166,84	18.166,84	18.166,84
Πρόστιμο παρ.1 άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		(3,41)	(3,41)	(3,41)
Σύνολο φόρου για καταβολή		44.330,78	44.330,78	44.330,78

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

