



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13.02.2023

Αριθμός απόφασης: 340

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ:, κατά: α) της με αριθμό**09.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016** και β) της με αριθμό**09.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, γ) της με αριθμό**09.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 -31.12.2016**, δ) της με αριθμό**09.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 -31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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

-α) Με τη με αριθμό**09.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης), φόρος ύψους 26.204,49€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.102,25€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.179,04€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 43.485,78€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 194.162,14€, (από 83.391,73€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

-β) Με τη με αριθμό**09.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 20.084,82€ πρόστιμο φόρου

άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.042,41€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.299,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 33.427,22€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 163.501,34€, (από 63.631,08€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

-γ) Με τη με αριθμό 09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 -31.12.2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 26.171,60€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 13.085,80€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 194.162,14€, (από 83.391,73€ βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

-δ) Με τη με αριθμό 09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 -31.12.2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 23.968,86€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 11.984,43€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 163.501,34€, (από 63.631,08€ βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000) και ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) δυνάμει της με αρ./04.06.2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Από τον γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η απόφαση για την επιλογή της μεθόδου τεχνικής ελέγχου είναι ανατιολόγητη και ατεκμηρίωτη.
- Ο έλεγχος οδηγήθηκε σε εσφαλμένα οικονομικά και φορολογικά συμπεράσματα. Ο προσδιορισμός των εσόδων βάσει του συνόλου των πωληθέντων αρτιδίων/τεμαχίων πίτας σε 1,85 ευρώ ανά τεμάχιο μέχρι την 31.05.2016 και σε 1,85 ευρώ ανά τεμάχιο για το διάστημα από 01.06.2016 έως 31.12.2017, είναι εσφαλμένος, καθώς για την παρασκευή ενός σάντουιτς χρησιμοποιούνται και άλλα υλικά όπως μουστάρδα κρεμμύδια, πατάτες, κρέας. Επιπλέον το 30% των αγορασθέντων προϊόντων (αρτιδίων – πιτών) συνιστά φύρα μετά το άνοιγμα της σακούλας, καθώς σκληραίνουν και σπάνε με αποτέλεσμα να μην μπορούν να διατεθούν στους πελάτες την επόμενη μέρα. Συχνά οι παραγγελίες ήταν ένα σουβλάκι σκέτο ή μια μερίδα γύρου ή ένα σκέτο λουκάνικο (που αποτελούν το 10% των παραγγελιών) συνοδευόμενα από 3- 4 αρτίδια, με αποτέλεσμα το κόστος για κάθε τεμάχιο πίτας με διάφορα υλικά, για τα ως άνω χρονικά διαστήματα να ανέρχεται σε 1,22 ευρώ και σε 1,21 ευρώ αντίστοιχα. Ποσοστό 5% των πωληθέντων αρτιδίων χρησιμοποιούνταν για τη παρασκευή πατατοσαλάτας και το κόστος ανέρχονταν για τα ως άνω χρονικά διαστήματα σε 0,82 ευρώ και 0,81 ευρώ αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.2...3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζεται, ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή/με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

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

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

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

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

4. 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. ...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013..... 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του 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 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με 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)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).
Ειδικότερα:

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 προσφεύγων, 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).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/ υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο προσφεύγων έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.....»

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, εν προκειμένω η επιχείρηση του προσφεύγοντος τηρούσε απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης με παροχή σερβιρίσματος και έδρα στην

- Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων, των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., διαπιστώθηκαν τα κάτωθι για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017: Σύμφωνα με τη κατάσταση οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης του προσφεύγοντος (εντύπου Ε3), φορολογικού έτους 2016, τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονταν σε 83.391,73€, το σύνολο των αγορών σε 96.790,06€, με μικτό κέρδος (αρνητικό) – 13.398,33€ και με τις ζημίες του έτους να διαμορφώνονται σε 35.606,48€.

Σύμφωνα με τη κατάσταση οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης του προσφεύγοντος (εντύπου Ε3), φορολογικού έτους 2017 τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονταν σε 63.631,08€, το σύνολο των αγορών σε 67.962,55€, με μικτό κέρδος (αρνητικό) – 4.331,47€ και με τις ζημίες του έτους να διαμορφώνονται σε 34.895,74€.

Σημειώνεται ότι από το έτος 2010 μέχρι και το έτος 2017 η επιχείρηση εμφανίζεται συνεχώς ζημιογόνα.

Επιπλέον οι τιμές πώλησης των ειδών υπολείπονταν του κόστους πωληθέντων (κόστους αγοράς) κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με αποτέλεσμα η λειτουργία της επιχείρησης τα υπό κρίση φορολογικά έτη να μην προσπορίζει στον προσφεύγοντα περιουσιακό όφελος προς κάλυψη των κάτωθι βασικών δαπανών διαβίωσης:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΤΟΣ 2016	ΕΤΟΣ 2017	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΕΣ ΔΟΣΕΙΣ ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	1.506,73	1.508,43	ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ ΔΑΝΕΙΟ EUROBANK -ERGASIAS ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΥΨΟΥΣ 35.200,00€, ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΤΗΝ 24/01/2005
ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΔΟΣΕΙΣ ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	1.720,99	1.721,91	ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ ΔΑΝΕΙΟ EUROBANK-ERGASIAS ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΥΨΟΥΣ 44.800,00€. ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΤΗΝ 24/01/2005
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑΉ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΔΙΤΡΟΧΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ	1.000,00		ΧΩΡΙΣ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ
ΠΟΣΟ ΕΤΗΣΙΟΥ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	480,49	556,74	ΠΑΡΟΧΟΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ HOL . VODAFONE, WIND
ΣΥΝΟΛΟ	4.708,21	3.787,08	

Επειδή η επιχείρηση του προσφεύγοντος πληρούσε τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και κατ' επέκταση και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το φορολογικό προφίλ του προσφεύγοντος όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής του και αξιολογώντας τα διαθέσιμα στοιχεία από τα λογιστικά αρχεία αυτής, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) και ειδικότερα της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, που εγκρίθηκε με την από 18.01.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Τα έσοδα από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, προέρχονται από την πώληση πρόχειρου φαγητού (πίτα / ψωμάκι γύρος, σουβλάκι, μπιφτέκι, κλπ) και από την πώληση αναψυκτικών, χυμών, μπύρας, κρασιών κλπ.

Από τον τιμοκατάλογο που προσκομίσθηκε στην φορολογική αρχή, προέκυψαν οι αναλυτικές τιμές πώλησης ανά είδος φαγητού ή ποτού.

Εφόσον μπορούσε να προσδιοριστεί η ποσότητα του κάθε παραγόμενου προϊόντος και ήταν γνωστή η τιμή ανά μονάδα πώλησης μπορούσαν να υπολογιστούν και τα ακαθάριστα έσοδα των υπό κρίση ετών, από την πώληση φαγητού και από την πώληση ποτών-αναψυκτικών.

Εν συνεχεία η φορολογική αρχή με βάση τα λογιστικά αρχεία προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση πρόχειρου φαγητού, (μπιφτέκια, σουβλάκι, λουκάνικο) βάσει των αγορών της επιχείρησης σε αρτίδια/πίτες, κυπριακή πίτα και από την πώληση ποτών (με αναγωγή των αγορασθεισών ποσοτήτων αρτιδιών/πιτών και ποτών / αναψυκτικών σε πωλήσεις, βάσει των τιμών πώλησης του τιμοκαταλόγου ανά είδος), κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016-2017 (όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελ. 1-40 της από 08.9.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...), ως κάτωθι:

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ	ΦΑΓΗΤΟΥ(ΨΩΜΙ ΠΙΤΑ)/ ΓΥΡΟΣ,	ΠΟΤΩΝ / ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ
ΕΤΟΣ	ΜΠΙΦΤΕΚΙ, ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ,		ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ
	ΣΝΙΤΣΕΛ		ΕΛΕΓΧΟΥ
2016	183.628,80 €	10.533,34 €	194,162,14 €
2017	155.612,75 €	7.888,59 €	163.501,34 €

Διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων ανά φορολογικό έτος(δήλωσης -ελέγχου)

	ΣΥΝΟΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ	ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ
ΕΤΟΣ	ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ		ΕΣΟΔΩΝ
	ΔΗΛΩΣΗΣ		
2016	83.391,73 €	194.162,14 €	110.770,41 €
2017	63.631,08 €	163.501,34 €	99.870,26 €

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον ορθό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, έλαβε υπόψη τα κάτωθι:

- α)** Η επιχείρηση λειτουργούσε εδώ και αρκετά χρόνια με τον ίδιο τρόπο.
- β)** Οι αγορές εμφάνιζαν χαρακτηριστική περιοδικότητα κατά τη διάρκεια του κάθε έτους.
- γ)** Δεν πραγματοποιούνταν απογραφή στο τέλος κάθε έτους, άρα δεν υπήρχαν αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης, οπότε όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων τεκμαίρεται ότι αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.
- δ)** τις τιμές τιμοκαταλόγου όπως τις προσδιόρισε ο προσφεύγων και τις πληροφορίες που έδωσε για τον τρόπο λειτουργίας του εστιατορίου του.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα υπολογίστηκαν ανά έτος (2016-2017) τα τελικώς παραγόμενα προϊόντα σύμφωνα με τις ποσότητες των αγοραζόμενων πρώτων υλών και κατ' επέκταση προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των προϊόντων (φαγητών) αλλά και των εμπορευμάτων (ποτών, αναψυκτικών).

ΦΠΑ

Φορολογικό έτος 2017

Οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 σε 110.770,41€.

Φορολογικό έτος 2016	
Εκροές βάσει Δήλωσης	83.391,73
Εκροές βάσει Ελέγχου	194.162,14
Διαφορά	110.770,41

Φορολογικό έτος 2017

Οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 σε 99.870,26€.

Φορολογικό έτος 2017	
Εκροές βάσει Δήλωσης	63.631,08
Εκροές βάσει Ελέγχου	163.501,34
Διαφορά	99.870,26

Ακολούθως στον προσφεύγοντα εστάλη το με αρ. 60/01.7.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Προσδιορισμού ΦΠΑ, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα έσοδά του αδικαιολογήτως προσδιορίσθηκαν υπεραυξημένα και ότι η αναγωγή του συνόλου των αρτιδίων/τεμαχίων πίτας σε τεμάχια σάντουιτς με γύρο/σουβλάκι/μπιφτέκι/λουκάνικο είναι εσφαλμένη, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη οι φυσικές φθορές των αρτιδίων/πίτες, σε ποσοστό 30%, καθώς σκληραίνουν και σπάνε από την επόμενη μέρα.

Επειδή, λόγω της ευπάθειας των προϊόντων (αρτίδια/πίτες), ήταν πιθανή η ύπαρξη απωλειών κατά την παραγωγική διαδικασία, ωστόσο δεν προσκομίζονται με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία, όπως στοιχεία καταστροφής με τις σχετικές ποσότητες αρτιδίων/πίτες, ως είδος που παρουσιάζει τη μεγαλύτερη κίνηση (π.χ. για την παρασκευή προϊόντων σουβλάκι μπιφτέκι κ.α. αποτελούν τη βάση), προς απόδειξη της έκτασης της επικαλούμενης φυσικής φθοράς και μάλιστα σε ποσοστό (30%).

Επειδή, δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής-φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως λ.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (πρβλ. ΣτΕ 2936/1988 7μ., ΣτΕ 3455/1995, 3538, ΣτΕ 3422/1991), εκθέσεις που συντάσσονται σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας (λ.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής σε περίπτωση πυρκαγιάς). Κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω, όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας.(ΣτΕ 510/2012)

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν συνεκτίμησε την πώληση «μερίδων» με την χρήση 3-4 αρτιδίων ανά «μερίδα» επισημαίνεται ότι η

φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, επέλεξε το προϊόν με την μικρότερη τιμή πώλησης και κατ' επέκταση λιγότερα έσοδα/εισπράξεις για τον προσφεύγοντα (ήτοι σάντουιτς έναντι μερίδας γύρου, δεδομένου ότι το σάντουιτς πωλούνταν έναντι καθαρής αξίας 1,87 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. και η μερίδα του γύρου έναντι καθαρής αξίας 4,07 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.).

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι από τη φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό εσόδων της επιχείρησής του, δεν λήφθηκε υπόψη ότι ποσοστό 5% των αρτιδίων/τεμαχίων πίτας χρησιμοποιήθηκαν για την παρασκευή πατατόπιτας και πατατόψωμου, με κόστος 0,82 ευρώ ανά τεμάχιο για το έτος 2016 και 0,81 ευρώ για το έτος 2017, δεν αποδεικνύεται, αφού τόσο στον έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση του.

Επιπλέον στον προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα τιμοκατάλογο της ατομικής επιχείρησής του, δεν συμπεριλαμβάνεται το εν λόγω είδος (πατατόπιτα/πατατόψωμο) αλλά ούτε και η αντίστοιχη τιμή πώλησης αυτού.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 08.9.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2016 & 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται, ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. 10.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό 09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	ποσό
Διαφορά φόρου	26.204,49€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	13.102,25€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	4.179,04€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	43.485,78€

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

β) Η με αριθμό**09.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017**.

	ποσό
Διαφορά φόρου	20.084,82€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	10.042,41€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	3.299,99€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	33.427,22€

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

γ) Η με αριθμό**09.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 -31.12.2016**.

	ποσό
Διαφορά φόρου	26.171,60€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	13.085,80€
Σύνολο φόρου για καταβολή	39.257,40€

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

δ) Η με αριθμό**09.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 -31.12.2017**

	ποσό
Διαφορά φόρου	23.968,86€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	11.984,43€

Σύνολο φόρου για καταβολή	35.953,29€
---------------------------	------------

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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