



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 03/10/2022

Αριθμ.: 1935

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **09-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του** με **ΑΦΜ**, με διεύθυνση έδρας της ατομικής της επιχείρησης, στα Τρίκαλα, επί της οδού , Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμό/**31-03-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμό/**31-03-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό/**31-03-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-

31/12/2016, **δ)** της με αριθμό/**11-03-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, **ε)** της με αριθμό/**16-02-2022** προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **στ)** της με αριθμό/**16-02-2022** προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **ζ)** της με αριθμό/**16-02-2022** προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και **η)** της με αριθμό/**16-02-2022** προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 27-05-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **09-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**31-03-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 11.495,98€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 5.747,99€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.454,66€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 18.698,63€.**

Με την υπ' αριθμ./**31-03-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, δεν προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας.

Με την υπ' αριθμ./**31-03-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 26.507,42€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 ύψους 13.253,71€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 39.761,13€.**

Με την υπ' αριθμ./**31-03-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /

πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 28.857,29€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 ύψους 14.428,65€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 43.285,94€**.

Σημειώνεται ότι απαραδέκτως προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, οι προσωρινές πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ, καθότι αυτές στερούνται εκτελεστότητας και δεν επιφέρουν έννομα αποτελέσματα σε βάρος της προσφεύγουσας.

Οι οριστικές πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ, εκδόθηκαν βάσει των από 31-03-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου στην προσφεύγουσα, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../08-05-2019 εντολής για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Ειδικότερα, πρόκειται για ατομική επιχείρηση, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της εστίασης (καφετερία), με έδρα την οδό και υποκατάστημα στη διεύθυνση και, στα, με έναρξη εργασιών την 01/04/2013 και διακοπή την 13/03/2018, για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρούσε απλογραφικό σύστημα. Ο έλεγχος διενεργήθηκε με τις διατάξεις των ν. 4172/2013, 4174/2013, 2859/2000 και της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Σύμφωνα με τα ελεγκτικά βήματα και τις επαληθεύσεις της ως άνω απόφασης και κατ'εφαρμογή του άρθρου 11 αυτής, διαπιστώθηκε ότι συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματός της, με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους προσδιορισμού εισοδήματος, καθόσον οι προσωπικές της δαπάνες για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά της. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφάρμοσε τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, από την εφαρμογή της οποίας, προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα ύψους 438.178,32€ για το φορολογικό έτος 2016 και ακαθάριστα έσοδα ύψους 310.752,20 € για το φορολογικό έτος 2017, ενώ παράλληλα, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /09-05-2022 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Έλλειψη οποιουδήποτε στοιχείου (κατάθεση, έγγραφο, καταθετήριο τράπεζας), βάσει του οποίου να αμφισβητείται το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, ο έλεγχος παράνομα, αυθαίρετα και κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, προέβη στον

προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που προβλέπονται στο άρθρο 27 Ν.4174/2013.

2. Στην εντολή ελέγχου, παρότι απαιτείται σαφώς εκ του νόμου, δεν περιγράφεται και ούτε αναφέρεται ότι η εντολή ελέγχου είναι υπό το καθεστώς των έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου.
3. Η εφαρμοσθείσα από τον έλεγχο μέθοδος είναι αυθαίρετη και τα δεδομένα που έχει λάβει δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Η φορολογική αρχή δε διενήργησε πραγματικό και ουσιαστικό έλεγχο, αφού δεν έλαβε υπόψη της τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει έγγραφο με τίτλο «εκ νέου τεχνική έκθεση επί των αποτελεσμάτων οριστικού φορολογικού ελέγχου», με βάση το οποίο διατυπώνει τις παρακάτω παρατηρήσεις :

-Στις 31/12/2016, με το αριθ. τιμολόγιο αγοράς εκδόσεως της εταιρείας «.....», η επιχείρηση αγόρασε 1.500 κιλά καφέ, προκειμένου να πετύχει μείωση του κόστους της, καθώς από την 01/01/2017, θα εφαρμόζονταν για πρώτη φορά ειδικός φόρος κατανάλωσης ύψους 3,00€ στον καβουρδισμένο καφέ, σύμφωνα με τις εξαγγελίες της Κυβέρνησης. Εκ των πραγμάτων αυτή η ποσότητα του καφέ δε θα έπρεπε να μετατραπεί σε πωλήσεις του έτους 2016, αλλά του έτους 2017.

- Τα ποσοστά πωλήσεων σε πακέτο και πωλήσεων εντός του καταστήματος στην πραγματικότητα ανέρχονται σε 95% και 5%, αντίστοιχα. Ποσοστά τα οποία προκύπτουν και επιβεβαιώνονται από την άδεια χρήσης κοινοχρήστων χώρων των καταστημάτων, καθώς το κεντρικό κατάστημα διαθέτει άδεια κατάληψης 9 τετραγωνικών μέτρων (περίπου τρία τραπέζια), ενώ το υποκατάστημα δε διαθέτει αντίστοιχη άδεια, καθώς όλες του οι πωλήσεις γίνονται με τη μέθοδο «take away». Με βάση τα δεδομένα αυτά, η τιμή πώλησης του καφέ που είναι το κύριο προϊόν, υπολογίζεται σε 1,86€ [(1,8x0,95) +(3x0,05)] με Φ.Π.Α. και 1,5€ χωρίς ΦΠΑ.

- Σε κάθε φιάλη αλκοόλ 700ml, υπολογίζεται ότι αντιστοιχούν σε 7 σερβιριζόμενα ποτά.

- Κάθε ποτήρι κρασιού και sangria, περιέχει 250ml, όπως επίσης και το ποτήρι ASTI MARTINI.

- Για κάθε βαρέλι μπύρας υπολογίζεται φύρα 20%, καθώς χάνεται αρκετό προϊόν κατά την εγκατάσταση του βαρελιού και το ίδιο το προϊόν έχει μικρή διάρκεια ζωής με αποτέλεσμα να απορρίπτεται εφόσον περάσουν 3 με 4 ημέρες από το άνοιγμά του.

- Οι χυμοί φρούτων που αγοράστηκαν χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών και κοκτέιλ σε ποσοστό 70% και 30% πωλούνται αυτούσιοι σε ποτήρι χωρητικότητας 400ml.

- Οι πωλούμενες πίτσες υπολογίζονται περίπου 200 το χρόνο (3-4 την εβδομάδα). Το αλεύρι χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο για την παρασκευή σκευασμάτων συνοδευτικών του καφέ και των ποτών.

- Η γενική φύρα της επιχείρησης υπολογίζεται σε 7,5%.

Κατόπιν των ανωτέρω παραμέτρων, η προσφεύγουσα επαναπροσδιορίζει την αξία των πωλήσεων σε 234.947,63€ για το φορολογικό έτος 2016 και σε 274.888,59€ για το φορολογικό έτος 2017.

Ως προς τους ω άνω ισχυρισμούς :

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

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες 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, στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : 1. Ο οριζόμενος ή 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 Γενικό Γραμματέα 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 αριθμό φορολογικού μητρώου 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) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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, στο **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** ορίζεται: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: «α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας** η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** 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, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η **A.1293/23-07-2019**, Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής: *«1.Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013».*

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας

ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής :«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

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

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

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

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

φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύνανται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

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

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

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

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

Ειδικότερα:

....B. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

.... Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν

συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. ...».

Επειδή, όπως προκύπτει, από την 31/03/2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία στην πόλη των Τρικάλων. Από τον έλεγχο των δηλώσεων διαπιστώθηκε ότι από ενάρξεως εργασιών (01/04/2013) έως τη διακοπή των εργασιών (13-03-2018), εμφανίζει μόνο ζημίες, οι οποίες για τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017, ανέρχονται στο ύψος των 161.045,89€ και 69.220,71€, αντίστοιχα. Επιπλέον, από την αξιοποίηση των δηλώσεων, αλλά και από τις πληροφορίες του συστήματος TAXIS, σχετικά με την πραγματοποίηση των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών της δαπανών και ως εκ τούτου για τα έτη αυτά, συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος εισηγήθηκε τη χρήση της μεθόδου της αρχής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, την οποία ενέκρινε η Προϊστάμενη της ΔΟΥ με την από 7/2/2022 Απόφασή της.

Ακολούθως ο έλεγχος με το αριθ. πρωτ./27-01-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, ζήτησε από την προσφεύγουσα στοιχεία:

- Σχετικά με τις ποσότητες των πρώτων υλών (καφέ, τσάι χύμα, χυμοί, κρασί, μπύρα-χύμα αλεύρι, κλπ) που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος/μερίδας (καφέ «espresso» μονός/διπλός, ελληνικού καφέ, τύπου Nescafe, καφέ φίλτρου, πίτσα),
- πληροφορίες σχετικά με τις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων σε περιπτώσεις για τις οποίες δεν αναγράφονταν οι αντίστοιχες τιμές στον τιμοκατάλογο της επιχείρησης που προσκόμισε στον έλεγχο (τιμή πώλησης των ατομικών μπουκαλιών σαμπάνιας «Asti Martini» των 200ml, κρασιού των 187ml & 200ml, τσίπουρου των 50 ml και Gin Gordon Space των 275ml),
- πληροφορίες σχετικά με την αναλογία των πωλήσεων αυτών, καθώς διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν πωλήσεις καφέ και λοιπών ροφημάτων, τόσο εντός, όσο και εκτός του καταστήματος (take away) και
- στοιχεία ως προς το ποσοστό φύρας.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στη σχετική πρόσκληση του ελέγχου και δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τις ποσότητες των πρώτων υλών που αναλογούν στους καφέδες, στα ροφήματα, στα αλκοολούχα ποτά και στις πίτσες, δηλαδή βασικές πληροφορίες που αφορούν τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής της (παρασκευή και διάθεση των προϊόντων).

Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος έλαβε συγκριτικά στοιχεία από φορολογικούς ελέγχους που είχε διενεργήσει σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις της περιοχής, αλλά και πληροφορίες από το διαδίκτυο για το συγκεκριμένο κλάδο (καφετερία). Τα εν λόγω συγκριτικά στοιχεία περιλαμβάνουν υπεύθυνες δηλώσεις των ελεγχόμενων ομοειδών επιχειρήσεων σχετικά με τις ποσότητες των πρώτων υλών

που αναλογούν στους καφέδες, στα ροφήματα και στα αλκοολούχα ποτά, επίσημα έγγραφα προμηθευτών καφέ σχετικά με τη σωστή δοσολογία, εξειδικευμένες σελίδες στο διαδίκτυο, όπως: α) briefingnews.gr/symvoyles-tips, β) coffees.gr/how-much-coffee, γ) brazilianos.gr/el/blog, δ) pafiliscoffee.gr/τεχνικές-barista, ε) dimellocoffee.com/freddo-espresso, στ) barretti.gr/espresso-καφές, ζ) iefimerida.gr/news/449311/h-sosti-zymi-gia-pitsa, η) argiro.gr/recipe/basiki-zimi-gia-pitsa, κλπ}, αλλά και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου που συνέταξε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε ομοειδείς επιχειρήσεις.

Ο έλεγχος με βάση τα ανωτέρω, διαπίστωσε τις ακόλουθες αναλογίες α΄ύλης ανά παραγόμενο προϊόν :

Για τους καφέδες

α) Τα 20 gr καφέ espresso αποδίδουν έναν καφέ espresso διπλό τύπου freddo. Αυτό σημαίνει ότι 1.000 gr (1 kg) καφέ espresso αποδίδουν $1000 / 20 = 50$ διπλούς καφέδες espresso freddo.

β) Τα 20 gr ελληνικού καφέ αποδίδουν έναν διπλό ελληνικό καφέ. Αυτό σημαίνει ότι 1.000 gr (1 kg) ελληνικού καφέ αποδίδουν $1000 / 20 = 50$ διπλούς ελληνικούς καφέδες.

γ) Τα 25 gr καφέ τύπου Nescafe αποδίδουν έναν καφέ τύπου Nescafe. Αυτό σημαίνει ότι 1.000 gr (1 kg) καφέ Nescafe αποδίδουν $1000 / 25 = 40$ καφέδες τύπου Nescafe.

δ) Τα 20 gr καφέ φίλτρου (γαλλικού) αποδίδουν έναν καφέ φίλτρου. Αυτό σημαίνει ότι 1.000 gr (1 kg) καφέ φίλτρου αποδίδουν $1000 / 20 = 50$ καφέδες φίλτρου.

ε) Τα 30 gr σοκολάτας (σκόνης) αποδίδουν ένα ρόφημα σοκολάτας. Αυτό σημαίνει ότι 1.000 gr (1 kg) σοκολάτας (σκόνης) αποδίδουν $1000 / 30 = 33$ ροφήματα σοκολάτας.

Για τα ποτά

α) Ένα ποτήρι χυμός έχει 330 ml. Αυτό σημαίνει ότι 1 λίτρο χυμός αποδίδει $1000 / 330 = 3$ ποτήρια.

β) Από 1 φιάλη ουίσκι ή βότκα ή άλλου ποτού 700 ml (ή 0,7 lt), αναλογούν 10 ποτήρια ποτών.

γ) Ένα ποτήρι κρασί έχει 200 ml. Αυτό σημαίνει ότι 1 λίτρο κρασί αποδίδει $1000 / 200 = 5$ ποτήρια.

Για την παρασκευή μίας πίτσας απαιτούνται 330 γραμμάρια αλεύρι ή 1 kg αλεύρι αποδίδει 3 πίτσες.

Η συσκευασία του χύμα τσάι των 100 gr με την επωνυμία «Ο δρόμος του τσαγιού» κρίθηκε ότι αποδίδει 10 ροφήματα τσαγιού.

Για τους χυμούς σε ποτήρι επιλέχθηκε το μεγάλο ποτήρι των 330 ml (και όχι το μεσαίο των 250 ml) που σημαίνει ότι 1 lt χυμός αποδίδει 3 ποτήρια χυμού, το οποίο είναι προς όφελος και της επιχείρησης.

Για τη βαρελίσια μπύρα επιλέχθηκε να αναχθεί η αγορά της σε ποτήρια των 500 ml με τιμή 5,00 ευρώ (βάσει τιμοκαταλόγου) το οποίο είναι προς όφελος και της επιχείρησης, καθώς η τιμή των μικρών ποτηριών μπύρας των 330 ml ήταν 4,00 ευρώ.

Για τις φιάλες κρασί των 750 ml επιλέχθηκε η μεγάλη ποσότητα στο ποτήρι 200 ml που σημαίνει ότι 1 lt κρασί αποδίδει 5 ποτήρια κρασιού.

Για τις φιάλες σαμπάνιας «Asti Martini» των 750 ml επιλέχθηκε η μεγάλη ποσότητα στο ποτήρι 200 ml που σημαίνει ότι 1 lt σαμπάνια αποδίδει 5 ποτήρια σαμπάνιας.

Επίσης, αναφορικά με τις ανωτέρω αναλογίες, ο έλεγχος προέβη στις παρακάτω επισημάνσεις:

α) Δεν έγινε διαχωρισμός σε καφέδες μονούς εσπρέσο και διπλούς *freddo espresso* ή *freddo carruccino* ή άλλης παραλλαγής, καθώς ήταν δύσκολος ο διαχωρισμός. Αυτό είναι προς όφελος και της επιχείρησης καθώς εάν κάναμε τον εν λόγω διαχωρισμό θα προέκυπταν μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα (βάσει ελέγχου) διότι η τιμή του μονού εσπρέσο είναι 2,00 ευρώ και αντιστοιχεί σε 7 γραμμάρια καφέ. Επιλέξαμε να αναγάγουμε τη συνολική αγορά καφέ εσπρέσο σε διπλούς *freddo espresso* (ή *freddo carruccino*) καθώς αποτελεί τον πιο εμπορεύσιμο καφέ και βάλαμε προς όφελος της επιχείρησης αναλογία 20 γραμμάρια με τιμή 3,00 ευρώ (βάσει τιμοκαταλόγου).

β) Επίσης, δεν έγινε διαχωρισμός σε ελληνικούς καφέδες μονούς & διπλούς, αλλά μόνο σε διπλούς, καθώς ήταν δύσκολος ο διαχωρισμός και είναι προς όφελος και της επιχείρησης.

γ) Επειδή η επιχείρηση πουλάει καφέδες, ροφήματα και μη αλκοολούχα ποτά για επιτόπια κατανάλωση εντός του καταστήματος αλλά και για κατανάλωση εκτός καταστήματος (πακέτο – *delivery*), θεωρούμε ότι η αναλογία των αγαθών αυτών εκτός καταστήματος αντιστοιχεί σε ποσοστό 80% επί των συνολικών πωλήσεων των συγκεκριμένων ειδών λαμβάνοντας υπόψη τα τραπεζοκαθίσματα της επιχείρησης, αλλά και τα πραγματικά περιστατικά. Αυτό σημαίνει ότι για παράδειγμα το προϊόν «Καφές διπλός *freddo espresso*» που είχε 3,00 ευρώ εντός του καταστήματος και 1,80 ευρώ εκτός καταστήματος, η μέση τιμή του είναι: $3,00 \times 20\% + 1,80 \times 80\% = 0,60 + 1,44 = 2,00$ ευρώ περίπου (με Φ.Π.Α.). Αντίστοιχα, θεωρούμε ότι ισχύει η ίδια αναλογία και για τους άλλους καφέδες, ροφήματα (σοκολάτες, τσάι), χυμούς και αναψυκτικά.

δ)

ε) Για τη βαρελίσια μπίρα επιλέξαμε να αναγάγουμε την αγορά της σε ποτήρια των 500 ml με τιμή 5,00 ευρώ (βάσει τιμοκαταλόγου) το οποίο είναι προς όφελος και της επιχείρησης, καθώς η τιμή των μικρών ποτηριών μπίρας των 330 ml ήταν 4,00 ευρώ.

στ) Για τα αλκοολούχα ποτά έγινε διαχωρισμός σε απλά και *special* καθώς στον τιμοκατάλογο τα *special* ποτά είναι στην τιμή των 7,00 ευρώ και τα απλά στην τιμή των 6,00 ευρώ. Λόγω δυσχερειών δεν έγινε επιπλέον διαχωρισμός των *special* ποτών παρότι στον τιμοκατάλογο αναγράφει τα *very special* στην τιμή των 10,00 ευρώ το οποίο είναι προς όφελος και της επιχείρησης.

ζ) Για τις φιάλες κρασί των 750 ml επιλέξαμε τη μεγάλη ποσότητα στο ποτήρι 200 ml που σημαίνει ότι 1 lt κρασί αποδίδει 5 ποτήρια κρασιού. Αναφορικά με την τιμή του κρασιού σε ποτήρι επιλέξαμε τη μικρότερη τιμή των 4,00 ευρώ σε όλες τις φιάλες κρασιού παρότι στον τιμοκατάλογο υπήρχαν και

κρασιά με μεγαλύτερη τιμή πώλησης, καθώς ήταν δύσκολος ο διαχωρισμός και είναι προς όφελος και της επιχείρησης.

η) Για τις φιάλες σαμπάνιας «Asti Martini» των 750 ml στον τιμοκατάλογο αναγράφει ως τιμή πώλησης 7,00 ευρώ (με Φ.Π.Α.) το ποτήρι και θα λάβουμε ως χωρητικότητά του τα 200 ml όσο δηλαδή και το ποτήρι κρασιού.

θ) Για τα εμπορεύματα που δεν αναγράφεται η τιμή τους στον τιμοκατάλογο της επιχείρησης ζητήσαμε με το υπ' αρ. 3140/27-01-2022 έγγραφό μας να μας προσδιοριστούν οι τιμές τους, αλλά δυστυχώς δεν πήραμε καμία απάντηση. Έτσι, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη γενικά την τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης θα προσδιορίσει το μπουκαλάκι της σαμπάνιας «Asti Martini» των 200 ml = 7,00 ευρώ, τα ατομικά μπουκαλάκια κρασιού των 187 ml & 200 ml = 5,00 ευρώ, τα ατομικά μπουκαλάκια τσίπουρου «τσιλιλή» των 50 ml = 3,00 ευρώ και τα ατομικά μπουκαλάκια Gin Gordon Space των 275 ml = 5,00 ευρώ. Σημειώνουμε ότι όλες οι τιμές είναι με Φ.Π.Α.

ι) Για τις πίτσες θα λάβουμε υπόψη τη χαμηλότερη τιμή βάσει τιμοκαταλόγου, τύπου μαργαρίτας = 8,00 ευρώ (με Φ.Π.Α.) το οποίο είναι προς όφελος και της επιχείρησης.

Αναφορικά με τον συντελεστή Φ.Π.Α. στην εστίαση σημειώνουμε ότι τις χρήσεις 2016 & 2017 όλα τα είδη εστίασης (καφέδες, χυμοί, αναψυκτικά, αλκοολούχα ποτά, πίτσες, κλπ) ήταν στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α., ο οποίος την 01-06-2016 αυξήθηκε από 23% σε 24% (βλ. Ν. 2389/27-05-2016 & Πολ. 1061/25-05-2016) και το 2017 ήταν στο 24%. Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στα ανωτέρω είδη εκτός από την εφαρμογή στη φορολογία του Φ.Π.Α. είναι κρίσιμο στοιχείο στην αποφορολόγηση των τιμών προ Φ.Π.Α. για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.»

Παράλληλα ο έλεγχος, έλαβε υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης και έκρινε σκόπιμο να υπολογίσει και ένα ποσοστό απωλειών (φύρας) κατά την εμπορική και παραγωγική λειτουργία σε ποσοστό 5%. Αναφορικά με τα τυχόν δωρεάν ποτά (κεράσματα), επειδή δεν προέκυψε καταχώρηση στα βιβλία (λογιστικά αρχεία) και στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. σχετικά στοιχεία αυτοπαράδοσης των δωρεάν ποτών και δεδομένου ότι η αγορά αυτών των εμπορευμάτων ήδη συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών Φ.Π.Α. αυτών στο Φ.Π.Α. εισροών που η επιχείρηση εξέπεσε, δεν αναγνώρισε επιπλέον φύρα από δωρεάν ποτά (κεράσματα).

Επιπλέον επισήμανε ότι επειδή, η συγκεκριμένη επιχείρηση δεν ήταν υποχρεωμένη σε διενέργεια απογραφής, θεωρήθηκαν όλες οι αγορές της, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ως κόστος πωληθέντων. Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι επειδή, η επιχείρηση τη χρήση 2016 έκανε έναρξη υποκαταστήματος (31/08/2016), δικαιολογείται ένα αυξημένο απόθεμα στις 31/12/2016, σε σχέση με το απόθεμα της 31/12/2015 που αφορά το υποκατάστημα, της τάξεως των 1.653,97€, ποσό το οποίο επιλέχθηκε με βάση το βιβλίο εσόδων – εξόδων του υποκαταστήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος αξιοποιώντας στοιχεία κόστους με βάση τα λογιστικά αρχεία της

επιχείρησης (τιμολόγια αγοράς, τιμοκαταλόγο) και αναλογίες από τρίτες επιχειρήσεις, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ανά είδος προϊόντος και ανά φορολογικό έτος ως εξής :

Για το φορολογικό έτος 2016

είδος	ΑΓΟΡΕΣ (kg,ml, τεμάχια, ποτήρια)	Παραγόμενο προϊόν	Τιμή πώλησης (με ΦΠΑ)	Τιμή πώλησης (άνευ ΦΠΑ)	Ακαθάριστα έσοδα
Καφές espresso	3.262,50	163.125	2,00	1,62	264.170,04
Καφές espresso (ατομικές κάψουλες)	300	300	1,30	1,05	315,79
Καφές ελληνικός	7,23	362	1,90	1,54	556,31
Καφές Nescafe	73,20	2.928	1,70	1,38	4.030,45
Καφές γαλλικός	36,50	1.825	1,70	1,38	2.512,15
Σοκολάτα ρόφημα	340,50	11.237	2,00	1,62	18.196,76
Ζεστό τσάι (ο δρόμος του τσαγιού)	11	1.100	2,00	1,62	1.781,38
Τσάι ζεστό (ατομικά φακελάκια)	1.470	1.470	1,70	1,38	2.023,48
Χυμοί AMITA 1 λίτρο	481	1.443	1,80	1,46	2.103,16
Αναψυκτικά 250ml	2.283	2.283	1,70	1,38	3.142,59
Red Bull μπουκάλια 0,25λιτρ.	528	528	3,80	3,08	1.624,62
Μπύρες 330ml (ατομικές)	926	926	5,00	4,05	3.748,99
Μπύρες 500ml (ατομικές)	414	414	6,00	4,86	2.011,34
Μπύρα βαρέλι ΣΤΕΛΛΑ 30 λτρ (72 βαρέλια)	2.160	4.320	5,00	4,05	17.489,88
Κρασιά φιάλες 0,75λιτρ. (2.000 φιάλες)	1.500	7.500	4,00	3,24	24.291,50
Κρασιά φιάλες sangria 1,5lt (125φιάλες)	187,50	938	5,00	4,05	3.795,55
Αλκοολούχα ποτά (απλά) φιάλες 0,7lt	891	8.910	6,00	4,86	43.287,45
Αλκοολούχα ποτά (special) φιάλες 0,7lt	241	2.410	7,00	5,67	13.659,92
Σαμπάνια ASTI MARTINI (235 φιάλες)	176,25	881	7,00	5,67	4.994,94
Σαμπάνια ASTI MARTINI ατομικά 200ml	26	26	7,00	5,67	147,37
αλεύρι	2.275,00	6.825	8,00	6,48	44.210,53
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2016					458.094,16

Για το φορολογικό έτος 2017

είδος	ΑΓΟΡΕΣ (kg, ml, τεμάχια, ποτήρια)	Παραγόμενο προϊόν	Τιμή πώλησης (με ΦΠΑ)	Τιμή πώλησης (άνευ ΦΠΑ)	Ακαθάριστα έσοδα
Καφές espresso	1.71,25	68.563	2,00	1,61	110.584,68
Καφές espresso (ατομικές κάψουλες)	240	240	1,30	1,05	251,61
Καφές ελληνικός	3,16	158	1,90	1,53	242,10
Καφές Nescafe	50,50	2.020	1,70	1,37	2.769,35
Καφές γαλλικός	50,75	2.538	1,70	1,37	3.478,83
Σοκολάτα ρόφημα	711	23.463	2,00	1,61	37.843,55
Ζεστό τσάι (ο δρόμος του τσαγιού)	7,40	740	2,00	1,61	1.193,55
Τσάι ζεστό (ατομικά φακελάκια)	520	520	1,70	1,37	712,90
Χυμοί AMITA 1 λίτρο	1.073	3.219	1,80	1,45	4.672,74
Αναψυκτικά 250ml	6.214	6.214	1,70	1,37	8.519,19
Red Bull μπουκάλια 0,25λιτρ.	87	87	3,80	3,06	266,61
Μπύρες 330ml (ατομικές)	2.354	2.354	5,00	4,05	9.530,36
Μπύρες 500ml (ατομικές)	360	360	6,00	4,84	1.741,94
Μπύρα βαρέλι ΣΤΕΛΛΑ 30 λτρ (72 βαρέλια)	1.240	2.480	5,00	4,05	10.040,49
Κρασιά φιάλες 0,75 & 0,5λιτρ. (1.504 φιάλες)	1.124,50	5.623	4,00	3,23	18.137,10
Κρασιά μπουκάλια ατομικά 187ml & 200ml	1.968	1.968	5,00	4,03	7.935,48
Τσίπουρο τσιλιλη 50ml ατομικά	1.765	1.765	3,00	2,42	4.270,16
Κρασιά φιάλες sangria 1,5lt (50 φιάλες)	75	375	5,00	4,03	1.512,10
TZIN GORDON' S SPACE 275ml ατομικά	336	336	5,00	4,03	1.354,84
Αλκοολούχα ποτά (απλά) φιάλες 0,7lt	1.126	11.260	6,00	4,84	54.483,87
Αλκοολούχα ποτά (special) φιάλες 0,7lt	238	2.380	7,00	5,65	13.435,48
Σαμπάνια ASTI MARTINI 0,75ml (168 φιάλες)	126	630	7,00	5,65	3.556,45
Σαμπάνια ASTI MARTINI ατομικά 200ml	16	16	7,00	5,65	90,32
αλεύρι	1.575	4.725	8,00	6,45	30.483,87
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2017					327.107,58

Τα τελικά ακαθάριστα έσοδα, βάσει ελέγχου, μετά την αφαίρεση απωλειών (φύρας) 5% έχουν ως εξής:

	2016	2017
Ακαθάριστα έσοδα (αρχικά)	458.094,16	327.107,58
Απώλεια – φύρα (5%)	22.904,71	16.355,38
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου τελικά	435.189,45	310.752,20

Ο Σ.Μ.Κ. (επί του κόστους) διαμορφώνεται για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ως εξής :

	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	Σ.Μ.Κ.
2016	229.194,57	435.189,45	89,90%
2017	146.604,38	310.752,20	112,00%

Επειδή περαιτέρω, κατά τη χρήση 2016, η επιχείρηση ίδρυσε το υποκατάστημα Νο 1, ο έλεγχος δικαιολόγησε ένα μεγαλύτερο απόθεμα της 31/12/2016 σε σχέση με εκείνο της 31/12/2015, της τάξεως των 1.653,97 €, ως εκ τούτου, το κόστος πωληθέντων (αγορές εμπορευμάτων + απογραφή έναρξης χρήσης – απογραφή τέλους χρήσης) διαμορφώνονται στο ύψος των 227.540,60€ (229.194,57-1.653,97) και κατ'επέκταση οι πωλήσεις εμπορευμάτων (βάσει ελέγχου) διαμορφώνονται, βάσει του Σ.Μ.Κ. (επί του κόστους) στο ύψος των 432.048,93€ (227.540,60 + 227.540,60 x89,9%).

Συνεπώς ο ανωτέρω πίνακας τροποποιείται ως εξής :

	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	Σ.Μ.Κ.
2016	227.540,60	432.048,93	89,90%
2017	146.604,38	310.752,20	112,00%

Περαιτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στα ακόλουθα αποτελέσματα:

Ως προς το εισόδημα

Φορολογικό έτος	2016	2017
Ακαθάριστα έσοδα (βάσει δήλωσης)	236.286,13	278.453,01
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου)	438.178,32 ¹	310.752,20
Καθαρά κέρδη (βάσει δήλωσης)	-162.045,89	-69.220,71
Καθαρά κέρδη (βάσει ελέγχου)	40.346,30	-36.921,52

Ως προς το Φ.Π.Α.

¹ Ακαθάριστα έσοδα (βάσει ελέγχου) = Πωλήσεις εμπορευμάτων (βάσει ελέγχου) + Επιχορήγηση Ο.Α.Ε.Δ. + Έσοδα από παροχή υπηρεσιών = 432.048,93 + 5.129,39 + 1.000,00 = 438.178,32 ευρώ

Φορολογική περίοδος	01/01/2016- 31/12/2016	01/01/2017-31/12/2017
Φορολογητέες εκροές (βάσει δήλωσης)	231.156,74	278.382,05
Φορολογητέες εκροές (βάσει ελέγχου)	433.048,93	310.752,20
Διαφορά	201.892,19	32.299,19

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει, καταρχάς, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ακυρότητας, διότι στην οικεία εντολή ελέγχου δεν αναγράφεται ότι ο έλεγχος διενεργείται υπό το καθεστώς των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ο ισχυρισμός αυτός, απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφενός, διότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, μεταξύ των στοιχείων που πρέπει να αναφέρει η εντολή ελέγχου δεν περιλαμβάνεται η αναφορά περί διενέργειας του ελέγχου με βάση τις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου, διότι η φορολογική αρχή, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της Α. 1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εφάρμοσε τα ενδεικτικά βήματα και τις επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ως άνω Απόφαση και ειδικότερα το άρθρο 11 αυτής, περί προσδιορισμού εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθόσον πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, δηλαδή της μη κάλυψης προσωπικών δαπανών διαβίωσης από το δηλούμενο εισόδημά της. Ειδικότερα, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2016 & 2017 της προσφεύγουσας, καθώς και στοιχεία από το σύστημα taxis, για τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, προέκυψε, ότι τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ύψους 500,74 € και 1.627,51€, αντίστοιχα, δεν επαρκούν για να καλύψουν τις συνολικές δαπάνες ύψους 3.416,74€ και 6.841,17€, αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, κατ'εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, υφίσταται η προϋπόθεση για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους, ενώ επιπλέον για το φορολογικό έτος 2017, πληρείται και η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθόσον διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για τις οποίες επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αδικαιολόγητης προσφυγής της φορολογικής αρχής σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός της, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι με το αριθ. τιμολόγια αγοράς εκδόσεως της εταιρείας «.....», η επιχείρηση αγόρασε 1.500 κιλά καφέ, ως εκ τούτου, η ποσότητα αυτή του καφέ δε θα έπρεπε να μετατραπεί σε πωλήσεις κατά το έτος 2016, αλλά εντός του έτους 2017.

Επειδή, με βάση τις αναφερθείσες διατάξεις και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι :

1. Για την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης 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 πραγματοποιήσε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν / υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας (εγκύκλιος Ε. 2016/2020).

2. Κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών, είναι τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες και διευκρινήσεις που θα παρασχεθούν, είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους).

3. Κατά την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κλπ), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης (το οποίο και επαληθεύεται ως προς την ορθή απεικόνιση του στα λογιστικά αρχεία, συνεκτιμώντας στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές, κλπ), οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου, ενώ λαμβάνονται υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης (π.χ. τύπος εμπορεύματος, γεωγραφική θέση και μέγεθος της επιχείρησης).

4. Με το υπ'αρ. Τιμολόγιο πώλησης – Δελτίο Αποστολής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε στις 31/12/2016, 1500 κιλά καφέ «ILLY» 3kgρ τύπου ΕΣΠΡΕΣΣΟ, συνολικής καθαρής αξίας 36.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 8.540,00€, ήτοι, συνολική αξία 44.540,00€, ο ανωτέρω ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός, αφενός διότι είναι ένα πραγματικό γεγονός, το οποίο προκύπτει από τα δεδομένα της επιχείρησης (λογιστικά αρχεία) και δεν αμφισβητείται από τη φορολογική αρχή και αφετέρου, συνεκτιμώντας την ποσότητα (1.500 κιλών) και την ημερομηνία αγοράς (31/12/2016), κρίνεται ότι η συγκεκριμένη πρώτη ύλη, δεν δύναται να είχε μετατραπεί σε αντίστοιχο προϊόν έως το τέλος της ίδιας ημέρας. Εξάλλου η αγορά τόσο μεγάλης ποσότητας πρώτης ύλης, κατά την εκπνοή του έτους 2016, ως πραγματικό στοιχείο που προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ανεξάρτητα από το γεγονός, ότι η επιχείρηση απαλλάσσεται από την τήρηση του βιβλίου απογραφών και η απογραφή έναρξης και λήξης θεωρούνται μηδέν, δεδομένου ότι πρόκειται για δύο διαφορετικές μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος, στην πρώτη περίπτωση με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και στη δεύτερη με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου, θεωρώντας κατά τη κρίση της, ότι τα ποσοστά πωλήσεων εντός του καταστήματος και σε πακέτο, ανέρχονται σε 5% και 95%, αντίστοιχα. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού, προσκόμισε:

1) Τρία «Έντυπα 3: Αναγγελία πρόσληψης» με ημερομηνίες προσλήψεως των κάτωθι εργαζομένων:

-25-02-2014 του προσληφθέντος «..... του» μερικής απασχόλησης και με 18 ώρες εργασίας την εβδομάδα ειδικότητας «Διανομείς πακέτων και άλλων αντικειμένων για λογαριασμό επιχειρήσεων, κωδ. 915106».

-24-06-2014 του προσληφθέντος «..... του» μερικής απασχόλησης και με 4 ώρες εργασίας την εβδομάδα ειδικότητας «Διανομείς πακέτων και άλλων αντικειμένων για λογαριασμό επιχειρήσεων, κωδ. 915106».

-02-04-2015 του προσληφθέντος «..... του» μερικής απασχόλησης και με 10 ώρες εργασίας την εβδομάδα ειδικότητας «Διανομείς αντικειμένων με δίκυκλο, κωδ. 882101» και

2) Την υπ' αρ. /20-01-2014 «Άδεια κατάληψης κοινόχρηστου χώρου, πεζοδρομίου και πλατείας» του Δήμου περί κατάληψης εμβαδόν 9 m² πεζοδρομίου για τραπεζοκαθίσματα για το κεντρικό κατάστημα της επιχείρησης στην οδό «.....» έμπροσθεν και εφαιπτόμενου αυτού.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο έλεγχος με το υπ' αρ. /27-01-2022 έγγραφο ζήτησε από την επιχείρηση στοιχεία αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας της, μεταξύ των άλλων και πληροφορίες σχετικά με τις πωλήσεις καφέ και λοιπών ροφημάτων εντός και εκτός καταστήματος (πακέτο – delivery), καθώς και στοιχεία αναφορικά με τις τιμές, τη σχετική αναλογία τους (π.χ. η πώληση καφέ εντός καταστήματος αποτελούσε το 40% και η πώληση καφέ σε πακέτο αποτελούσε το 60%) και εάν αυτή η αναλογία ίσχυε για όλα τα ροφήματα (καφές, σοκολάτα, κλπ). Ωστόσο, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο παραπάνω έγγραφο της φορολογικής αρχής.

Επίσης, με το ανωτέρω έγγραφο, ζητήθηκαν και οι άδειες ίδρυσης και λειτουργίας υγειονομικού ενδιαφέροντος των δύο καταστημάτων της επιχείρησης, όπου αναγράφεται ο αριθμός των τραπεζοκαθισμάτων, αλλά και αυτές δεν προσκομίσθηκαν.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η αναλογία των αγαθών αυτών εντός καταστήματος αντιστοιχεί σε ποσοστό 20% επί των συνολικών πωλήσεων των συγκεκριμένων ειδών, λαμβάνοντας υπόψη τα τραπεζοκαθίσματα της επιχείρησης, αλλά και τα πραγματικά περιστατικά. Έτσι για παράδειγμα το προϊόν «Καφές διπλός freddo espresso» που είχε 3,00 ευρώ εντός του

καταστήματος και 1,80 ευρώ εκτός καταστήματος, ο έλεγχος έλαβε ως μέση τιμή την τιμή 2,00 ευρώ περίπου (με Φ.Π.Α) ($3,00 \times 20\% + 1,80 \times 80\% = 0,60 + 1,44$). Αντίστοιχα, θεώρησε ότι ισχύει η ίδια αναλογία και για τους άλλους καφέδες, ροφήματα (σοκολάτες, τσάι), χυμούς και αναψυκτικά.

Επιπλέον, από το 27/05/2022 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, το οποίο περιέχεται στο φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο έλεγχος όρισε το ως άνω ποσοστό πωλήσεων εκτός καταστήματος, συνεκτιμώντας τις παρακάτω παραμέτρους:

- 1) Η ελεγχόμενη από τον Νοέμβριο του 2016 διέθετε δύο καφετέριες στα Τρίκαλα σε κεντρικά σημεία με την ίδια επωνυμία «.....» και τον ίδιο τιμοκατάλογο, είχε στην κατοχή της μόνο 2 δίκυκλα οχήματα (ένα για κάθε καφετέρια).
- 2) Ο εσωτερικός και εξωτερικός χώρος για κατανάλωση στα τραπεζοκαθίσματα ήταν αρκετά μεγάλος για επιτόπια κατανάλωση όπως αποδεικνύεται και από τις μεγάλες καταναλώσεις ποτών (κρασιών, μπύρας και λοιπών αλκοολούχων ποτών).
- 3) Από τις μισθοδοτικές καταστάσεις του Ιανουαρίου του 2016, από τους 21 εργαζόμενους κανένας δεν ήταν δηλωμένος ως «διανομέας», αλλά με άλλες ειδικότητες όπως ποτηριέρης, εργατοτεχνίτης, μπουφетζής, προσωπικό κουζίνας και λαντζέρης. Τους επόμενους μήνες έως και τον Δεκέμβριο του 2017 αν και ο αριθμός των εργαζομένων αυξάνεται, εντούτοις κανένας πάλι εργαζόμενος δεν είναι δηλωμένος με την ειδικότητα «διανομέας» (σημείωση κωδικός ειδικότητας στον ΕΦΚΑ 915120).
- 4) Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, προκύπτει ότι οι 3 εργαζόμενοι δηλώθηκαν τα έτη 2014 & 2015 με μερική απασχόληση και με λίγες ώρες εργασίας ως «διανομείς». Ο πρώτος εργαζόμενος με 18 ώρες εργασίας την εβδομάδα που σημαίνει 3,6 ώρες την ημέρα (σε πενθήμερη εργασία την εβδομάδα). Ο δεύτερος εργαζόμενος με 4 ώρες εργασίας την εβδομάδα που σημαίνει 0,8 ώρες την ημέρα. Και ο τρίτος εργαζόμενος με 10 ώρες εργασίας την εβδομάδα που σημαίνει 2 ώρες την ημέρα. Εφόσον τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 & 2017, οι ανωτέρω 3 εργαζόμενοι ήταν διανομείς με δίκυκλο μηχανάκι για πώληση καφέδων και ροφημάτων, αθροιστικά οι ημερήσιες ώρες εργασίας τους ήταν $3,6 + 0,8 + 2 = 6,4$ ώρες, που σημαίνει λιγότερο από ένα 8ώρο ανά ημέρα ή εναλλακτικά σαν να εργάζονταν 1 εργαζόμενος πλήρους απασχόλησης για διανομή καφέδων και ροφημάτων.
- 5) Επιπλέον από το υπ' αρ. /19-03-2013 μισθωτήριο του κεντρικού καταστήματος προκύπτει ότι έχει εμβαδό 97,20 τ.μ. και εντός του καταστήματος υπάρχουν τουλάχιστον 5 τραπέζια των 4 θέσεων και πολλά σκαμπό στο μπαρ. Συνεπώς, η δυναμικότητα των

καθήμενων πελατών είναι τουλάχιστον 35 πελάτες εντός του καταστήματος. Η ως άνω διαπίστωση επαληθεύεται και από την επιτόπια αυτοψία του ελέγχου στο εν λόγω κατάστημα (κεντρικό), που έλαβε χώρα στις 10-05-2022, αλλά και από φωτογραφίες στο internet, όπου προκύπτει ότι αυτά είναι τουλάχιστον 5 τραπέζια των 4 θέσεων, που σημαίνει ότι η δυναμικότητα των καθήμενων πελατών είναι τουλάχιστον 20 πελάτες εκτός του καταστήματος. Οπότε, συνολικά, η δυναμικότητα των καθήμενων πελατών είναι τουλάχιστον 55 πελάτες. Για τις ανωτέρω επαληθεύσεις επισυνάπτονται φωτογραφίες από την επιτόπια αυτοψία στις 10-05-2022 και από το διαδίκτυο.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν αποτελεί καφετέρια που δραστηριοποιείται αποκλειστικά για διανομή καφέδων και ροφημάτων σε πακέτο (όπως άλλες καφετέριες με ανύπαρκτο εσωτερικό χώρο και πολλών διανομέων) κρίνεται ότι ορθά η φορολογική αρχή, δέχθηκε την αναλογία πωλήσεων εντός και εκτός του καταστήματος σε ποσοστά 20% και 80%, αντίστοιχα, και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ποσοστού 5% εντός του καταστήματος και 95% για πώληση καφέδων και ροφημάτων σε πακέτο απορρίπτεται ως αβάσιμος και ατεκμηρίωτος.

Αναφορικά με τους ισχυρισμούς ότι σε κάθε φιάλη αλκοόλ 700ml, αντιστοιχούν 7 σερβιριζόμενα ποτήρια ποτού, το κάθε ποτήρι Sangria και Asti Martin περιέχει 250 ml και οι χυμοί φρούτων χρησιμοποιούνται περισσότερο για την παρασκευή κοκτέιλ παρά αυτούσιοι σε ποτήρι και περί γενικής φύρας 7,5%.

Επειδή, ο έλεγχος με το υπ' αρ. /27-01-2022 έγγραφο ζήτησε από την προσφεύγουσα πληροφορίες σχετικά με τη δοσολογία των κρασιών και ποτών στοιχεία, που δεν παρασχέθηκαν. Λόγω έλλειψης των στοιχείων και κατ'εφαρμογή της Εγκυκλίου Ε.2016/2020, ο έλεγχος στηρίχθηκε σε συγκριτικά στοιχεία από προηγούμενους φορολογικούς ελέγχους σε άλλες καφετέριες της περιοχής, αλλά και έπειτα από σχετική έρευνα στο διαδίκτυο για το συγκεκριμένο κλάδο της οικονομίας. Τα εν λόγω συγκριτικά στοιχεία, περιλαμβάνουν υπεύθυνες δηλώσεις των ελεγχόμενων ομοειδών επιχειρήσεων σχετικά με την αναλογία στα αλκοολούχα ποτά, αλλά και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου που συνέταξε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε ομοειδείς επιχειρήσεις. Έτσι, για τα ποτά έκρινε ότι 1 φιάλη ούισκι ή βότκα ή άλλου ποτού 700 ml (ή 0,7 lt) αποδίδουν 10 ποτήρια ποτών.

Επίσης, για τα αλκοολούχα ποτά έγινε διαχωρισμός σε απλά και special, καθώς στον τιμοκατάλογο, τα special ποτά είναι στην τιμή των 7,00 ευρώ και τα απλά στην τιμή των 6,00 ευρώ. Λόγω δυσχερειών δεν έγινε επιπλέον διαχωρισμός των special ποτών, παρότι στον τιμοκατάλογο αναγράφει τα very special στην τιμή των 10,00 ευρώ, το οποίο είναι προς όφελος και της επιχείρησης.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος αναγνώρισε ένα ποσοστό φύρας 5% λόγω ελαττωματικών πωλούμενων ειδών κατά την παραγωγική και εμπορική διαδικασία, ποσοστό που κατά τη κρίση της προσφεύγουσας πρέπει να ανέλθει σε 7,5%.

Επειδή η ελεγχόμενη αμφισβητεί την ανωτέρω αναλογία των 10 ποτών ανά φιάλη, υποστηρίζοντας ότι η αναλογία είναι 7 ποτά ανά φιάλη, καθώς και το ποσοστό φύρας, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει, πέρα από την ένορκη βεβαίωση του υπαλλήλου της, επαρκή στοιχεία, ικανά να ανατρέψουν τα αποτελέσματα του ελέγχου και ως εκ τούτου και οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι οι πωλούμενες πίτσες υπολογίζονται περίπου 200 το χρόνο (3 – 4 την εβδομάδα) και το αλεύρι χρησιμοποιείται για την παρασκευή σκευασμάτων συνοδευτικών του καφέ και των ποτών.

Επειδή, κατά την εφαρμογή των μεθόδων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κύρια πηγή πληροφοριών είναι η ίδια η επιχείρηση, δηλαδή στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και από τις πληροφορίες και διευκρινήσεις που θα παρασχεθούν από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, αλλά και από τρίτες πηγές (Ε. 2016/2020). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα κλήθηκε με το με αριθ. /27-01-2022 έγγραφο προκειμένου να παράσχει πληροφορίες μεταξύ άλλων, σχετικά με τη δοσολογία της πρώτης ύλης (αλεύρι) για την παρασκευή πίτσας, εντούτοις, αυτή δεν ανταποκρίθηκε. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος χρησιμοποίησε στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις και εξειδικευμένες ιστοσελίδες, έκρινε ότι με 1 kg αλεύρι η επιχείρηση παρασκευάζει 3 πίτσες και λαμβάνοντας τη χαμηλότερη τιμή πίτσας (βάσει τιμοκαταλόγου) 8,00 ευρώ (με Φ.Π.Α.) κατέληξε ότι με 1 kg αλεύρι οι πωλήσεις της είναι (με Φ.Π.Α.) 24,00 ευρώ.

Επειδή, ο ισχυρισμός ότι το αλεύρι χρησιμοποιείται για την παρασκευή σκευασμάτων συνοδευτικών του καφέ και των ποτών, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τον προηγούμενο ισχυρισμό περί πολύ μικρής επιτόπιας κατανάλωσης καφέδων και ροφημάτων σε ποσοστό 5%.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης του ως άνω ισχυρισμού, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι έγινε αποδεκτός ο ισχυρισμός της

προσφεύγουσας ότι τα 1.500 κιλά που αγόρασε στις 31/12/2016, δε θα έπρεπε να μετατραπούν σε πωλήσεις του έτους 2016 αλλά του 2017, η Υπηρεσία προβαίνει στον επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, των καθαρών κερδών, των φορολογητέων εκροών και του χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ της επιχείρησης, ανά φορολογικό έτος. Ειδικότερα :

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Για το φορολογικό έτος 2016

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα	236.286,13	438.178,32	322.753,32²
Κόστος πωληθέντων	229.194,57	229.194,57	229.194,57
Μικτό κέρδος	962,17	208.983,75	93.558,75
(-)Έξοδα χρήσης	194.184,19	194.184,19	194.184,19
(+)Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	26.046,74	26.046,74	26.046,74
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	-	-	-
Καθαρό φορολογητέο κέρδος	-161.045,89	40.846,30	-74.578,70
Φορολογητέο εισόδημα	6.400,00	41.715,40	6.400,00
Φόρος κλίμακας	1.382,21	11.661,39	1.382,21
Μειώσεις από το φόρο (άρθρο 16 ν. 4172/2013)	1.326,93	110,13	1.326,93
Φόρος που αναλογεί	55,28	11.551,26	55,28
Φόρος που προκαταβλήθηκε	1.244,40	1.244,40	1.244,40
Φόρος τόκων που παρακρατήθηκε	0,04	0,04	0,04
Κύριος φόρος	-1.189,16	11.495,98	-1.189,16
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		5.747,99	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	1.454,66	0,00
Συνολικό ποσό για βεβαίωση	-1.189,16	18.698,63	-1.189,16

Για το φορολογικό έτος 2017

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα	278.453,01	310.752,20	426.177,20³
Κόστος πωληθέντων	146.604,38	146.604,38	146.604,38

² 438.178,32 (ακαθάριστα έσοδα ελέγχου) – 115.425 €. Το ποσό των 115.425 προκύπτει από τη ποσότητα 1500 κιλών espresso) που αντιστοιχεί σε 75.000 καφέδες με τιμή πώλησης 1,62 €, μειωμένο κατά το ποσό των 6.075 λόγω φύρας 5%).

³ 310.752,20 (ακαθάριστα έσοδα ελέγχου) + 115.425 €.

Μικτό κέρδος	131.848,63	164.147,82	279.572,82
(-) Έξοδα χρήσης	222.176,24	222.176,24	222.176,24
(+) Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	21.106,90	21.106,90	21.106,90
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	0,00	0,00
Καθαρό φορολογητέο κέρδος	-69.220,71	-36.921,52	78.503,48
Φορολογητέο εισόδημα	8.843,97	8.843,97	78.941,83
Φόρος κλίμακας	1.945,52	1.945,52	28.422,85
Μειώσεις από το φόρο (άρθρο 16 ν. 4172/2013)	1.900,00	1.900,00	95,96
Φόρος που αναλογεί	45,52	45,52	28.326,89
Φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00
Φόρος τόκων που παρακρατήθηκε	0,32	0,32	0,32
Κύριος φόρος	45,20	45,20	28.326,57
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013			14.140,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00	4.455,76
Συνολικό ποσό για βεβαίωση	45,20	45,20	46.923,01

Σημειώνεται ότι, επειδή, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Εν όψει των ανωτέρω, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το συνολικό ποσό φόρου φορολογικού έτους 2017 θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης με αριθμ. .../31-03-2022, πράξης, καταλογίζεται στην προσφεύγουσα.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	231.156,74	433.048,93	317.623,93 ⁴	-115.425

⁴ 433.048,93 (φορολογητέες εκροές ελέγχου – 115.425

Αξία φορολογητέων εισροών	324.584,21	324.584,21	324.584,21	
Φόρος εκροών	54.352,31	101.965,21	74.263,21	-27.702,00
Σύνολο φόρου εισροών	68.314,07	68.314,07	68.314,07	
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	7.143,72	7.143,72	7.143,72	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	75.457,79	75.457,79	75.457,79	
Πιστωτικό υπόλοιπο	21.105,48		1.194,58	1.194,58
Χρεωστικό υπόλοιπο		26.507,42		-26.507,42
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		13.253,71		-13.253,71
Σύνολο φόρου για καταβολή		39.761,13		-39.762,13
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	21.105,48	0,00	1.194,58	1.194,58

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	⁵ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	278.382,05	310.681,24	426.106,24	115.425
Αξία φορολογητέων εισροών	199.810,89	199.810,89	199.810,89	
Φόρος εκροών	66.811,69	74.563,50	102.265,50	27.702,00
Σύνολο φόρου εισροών	39.196,22	39.196,22	39.196,22	
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	21.105,48	0,00	1.194,58	1.194,58
Υπόλοιπο φόρου εισροών	60.301,70	39.196,22	40.390,80	1.194,58
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο	6.509,99	35.367,28	61.874,70	26.507,42
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		14.428,65	27.682,36	13.253,71
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.509,99	49.795,93	89.557,06	39.761,13

Σημειώνεται ότι, επειδή, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να

⁵ 310.752,20 (φορολογητέες εκροές ελέγχου) + 115.425 €.

εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Εν όψει των ανωτέρω, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το συνολικό ποσό φόρου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/ 2017 θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης με αριθμ./31-03-2022, πράξης, καταλογίζεται στην προσφεύγουσα.

Επειδή, ωστόσο, για το φορολογικό έτος 2017, είναι στη δυνατότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., να εκδώσει νέα εντολή και να καταλογίσει φόρο για το εν λόγω έτος, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, λαμβάνοντας υπόψη την κρίση της παρούσας απόφασης ως προς το έτος (εν προκειμένω το 2017), στο οποίο η ποσότητα 1.500 κιλών καφέ χρησιμοποιήθηκε παραγωγικά στο πλαίσιο άσκησης του αντικειμένου των εργασιών της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **09-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του** με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./31-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.495,98	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	5.747,99	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.454,66	0,00
Συνολικό ποσό	18.698,63	0,00

2)Επί της υπ' αριθμ./31-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Διαφορά φόρου εισοδήματος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---------------------------	----------------	-----------------

	0,00	0,00
--	------	------

3)Επί της υπ' αριθμ./31-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	26.507,42	
Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ		1.194,58
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	13.253,71	
Συνολικό ποσό για καταβολή	39.761,13	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		1.194,58

4)Επί της υπ' αριθμ./31-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	28.857,29	28.857,29
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	14.428,65	14.428,65
Συνολικό ποσό για καταβολή	43.285,94	43.285,94

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

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