



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 9/12/2022

Αριθμός απόφασης: 2359

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β'8/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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 από 11/7/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./24-6-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθμ./24-6-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ./24-6-2022

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 και της υπ' αριθμ./24-6-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Τους με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2022 ΕΜΠ / 20-10-2022 πρόσθετους λόγους.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11/7/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1. Με την με αριθμό/24-6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.352,26 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 8.810,10 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.429,48 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **26.591,84 €**.

2. Με την με αριθμό/24-6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 17.008,23 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 8.504,12 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.327,95 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **27.840,30 €**.

1. Με την με αριθμό/24-6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 18.736,31 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 9.368,16 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **28.104,47 €** και δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους το ποσό των **6.983,84 €**.

2. Με την με αριθμό/24-6-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 23.783,20 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 11.891,61 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **35.674,81 €** και δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους το ποσό των **2.388,85 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../9-3-2022 (σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../16-7-2020) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2017 και 2018 στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος» και δευτερεύουσα «Υπηρεσίες που παρέχονται από ΚΑΦΕ -ΜΠΑΡ». Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, 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 146.736,99 € για το φορολογικό έτος 2017 και ακαθάριστα έσοδα ύψους 141.188,02 € για το φορολογικό έτος 2018, 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.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων διότι δεν της παραδόθηκε αποδεικτικό παράδοσης των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισε στη φορολογική αρχή και δε συντάχτηκε έκθεση κατάσχεσης αυτών.
2. Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Εσφαλμένη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου των άρθρων 27 του Ν.4174/2013 και 28 του Ν.4172/2013. Δεν συντρέχει η περίπτωση του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.
3. Μη νόμιμη και παράνομη φορολόγηση στο Φ.Π.Α. με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αντίθετη προς τις κοινοτικές οδηγίες και τον κώδικα Φ.Π.Α..
4. Παράβαση της αρχής της αμεροληψίας – Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων, ώστε να στηριχτεί ο έλεγχος επαρκώς.
5. Με τους με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2022 ΕΜΠ / 20-10-2022 πρόσθετους λόγους, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχει σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.4174/2013, ενώ το ποσοστό φύρας που υπολόγισε ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των μερίδων είναι πολύ μικρό έως ανύπαρκτο και ότι όσον αφορά στο γεγονός ότι οι προσωπικές της δαπάνες, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, υπήρχαν χρήματα στην Τράπεζα που κάλυπταν τις ζημίες των ελεγχόμενων ετών.

Τέλος ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, έστω και με το μη νόμιμο έλεγχο με τις έμμεσες τεχνικές, αφού ο ΜΣΚΚ για τα ψητοπωλεία είναι 16%.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη έκδοσης αποδεικτικού παράδοσης ή έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων,

εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: α) ... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. ...».

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων παρέλαβε από την προσφεύγουσα, κατόπιν προσκλήσεως του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, αντίγραφα των βιβλίων εσόδων – εξόδων, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, τα οποία και της επιστράφηκαν άμεσα, ενώ δε κρίθηκε από τη φορολογική αρχή αναγκαίο να προβεί στην κατάσχεση αυτών.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη που να συναρτάται με την πλημμέλεια της μη έκδοσης του αποδεικτικού παράδοσης των βιβλίων και στοιχείων και που να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αξιώνει η διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δ.. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί μη κοινοποίησης αποδεικτικού παράδοσης ή σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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, ενδεδωγμένες 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, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 4174/2013: «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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής :«Άρθρο 1

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

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

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

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

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

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

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας,

δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

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

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:

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

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

Επειδή, όπως προκύπτει, από τις από 24/6/2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, από τον έλεγχο των δηλώσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 εμφανίζει μόνο ζημίες, οι οποίες ανέρχονται στο ύψος των 49.542,02 € και 26.591,58 €, 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 2017 και 2018, 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.

Συγκεκριμένα για το φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 39.569,67€ με κόστος πωληθέντων 53.520,69€ και λοιπές δαπάνες 35.591,00€, κατά συνέπεια οι ζημίες χρήσης ανέρχονται σε 49.542,02 €. Επίσης στο σώμα της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα ανέρχεται στο ποσό των 5.759,54 €, ενώ οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης ανέρχονται στο ποσό των 63.453,96€.

Κατ' αντιστοιχία το φορολογικό έτος 2018 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 61.237,16€ με κόστος πωληθέντων 52.687,62€ και λοιπές δαπάνες 35.141,12€, κατά συνέπεια οι ζημίες χρήσης ανέρχονται σε 26.591,58€. Επίσης στο σώμα της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα ανέρχεται στο ποσό των 5.344,30€, ενώ οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης ανέρχονται στο ποσό των 48.385,94€.

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 ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με την με αρ. πρωτ./28-3-2022 Απόφασή του.

Επειδή με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με

κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. Επομένως, ο αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, με τους πρόσθετους λόγους η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προσκομίζει αντίγραφο τραπεζικού της λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο εμφανίζεται στις 31/12/2015 υπόλοιπο ποσού 98.607,32 €, το οποίο ποσό, όπως ισχυρίζεται, προέρχεται από εισοδήματα προηγούμενων δεκαετιών και χρησιμοποιήθηκε προς κάλυψη των οικογενειακών της δαπανών διαβίωσης. Ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία προέλευσης του εν λόγω ποσού, εφόσον οι δηλώσεις της προσφεύγουσας από ενάρξεως της επιχειρηματικής της δραστηριότητας εμφανίζει ζημιές, γεγονός που δε συνάδει με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης και το σκοπό της ίδρυσής της που είναι το κέρδος. Αντίθετα, η προσκόμιση του εν λόγω στοιχείου επιβεβαιώνει το γεγονός της απόκρυψης φορολογητέας ύλης, η οποία εν προκειμένω εντοπίστηκε από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής με τη χρήση της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παράνομου καταλογισμού Φ.Π.Α. με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αντίθετα προς τις κοινοτικές οδηγίες και την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου». Εξάλλου, από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 3 ΣΕΕ, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του Φ.Π.Α. που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή (βλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Menci, σκέψη 18 και ΔΕΕ μειζ. συνθ. 26.2.2013, C-617/10, ?kerberg Fransson, σκέψη 25).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β'88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ορίζεται :

«... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. 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.

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 στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 24/6/2022 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ακολουθώντας αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας, της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, της κατάχρησης εξουσίας και ανύπαρκτης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο

με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή φόρου κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών με την έμμεση τεχνική ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλότερα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφανση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (ΣτΕ 1738/2018 Ολομ σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τους φορολογικούς νόμους και διατάξεις και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από μέρους της φορολογικής αρχής υπάρχει παράβαση καθήκοντος αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής,

καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή περαιτέρω όσον αφορά τους ισχυρισμούς περί μη νομίμου, επαρκούς εμπειρισταμένης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα εκείνα στοιχεία που οδήγησαν τον έλεγχο στην χρήση της έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως προς τους πρόσθετους λόγους

Επειδή η προσφεύγουσα, επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.4174/2013, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις προκειμένου να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η επικαλούμενη διάταξη, ωστόσο, αφορά στην έκδοση εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από τον φορολογούμενο, που στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται τέτοιος λόγος.

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 Α.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 εν προκειμένω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013, όπου ορίζει ότι αυτή εκδίδεται εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις από 24/6/2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις παρεχόμενες από την προσφεύγουσα πληροφορίες, καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, τα δηλωθέντα εισοδήματα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τις πληροφορίες που συνέλεξε από τρίτους (προμηθευτές). Ακολουθώντας κατέγραψε αναλυτικά τις αγορές των αγαθών της προσφεύγουσας, ανά παραστατικό, ημερομηνία, είδος αγαθού και ποσότητα, όπως αυτές προκύπτουν από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία από την ίδια, αλλά και τα παρεχόμενα από τους προμηθευτές της που αναζητήθηκαν με αιτήματα παροχής στοιχείων. Στη συνέχεια, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και ο Φ.Π.Α. ανά μήνα, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. .../22.03.2022 έγγραφο παροχής πληροφοριών που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατόπιν του με αριθ. πρωτ./02.12.2021 έγγραφου αιτήματος παροχής στοιχείων του άρθρου 14 ν.4174/2013, προσδιορίζοντας: α) τις ποσότητες πρώτης ύλης που χρησιμοποιεί για την παρασκευή κάθε προϊόντος που αναγράφεται στον κατάλογο του καταστήματος, β) την τιμή χωρίς Φ.Π.Α. και την τελική τιμή για κάθε παραγόμενο προϊόν που καταναλώνεται από τους πελάτες του καταστήματος, γ) τη φύρα κάποιων προϊόντων και δ) τις ποσότητες προϊόντων που δίνεται για κατανάλωση στο προσωπικό, για ιδιοκατανάλωση, αλλά και για κέρασμα στους πελάτες.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, έστω και με το μη νόμιμο έλεγχο με τις έμμεσες τεχνικές, αφού ο Μ.Σ.Κ.Κ. για τα ψητοπωλεία είναι 16%.

Επειδή, ο ως άνω συντελεστής αντλήθηκε από τα δεδομένα των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών (ΠΟΛ 1004/2006) που χρησιμοποιούνταν από τις φορολογικές αρχές στις χρήσεις πριν

από την εφαρμογή του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη της κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως ενδεικτικά αναφέρονται στην εγκύκλιο Ε.2015/2020) προκειμένου να προσδιορίσει το ακαθάριστο εισόδημα και το καθαρό κέρδος των ελεγχόμενων ετών και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή αφαίρεσε ποσοστό φύρας πολύ μικρό έως ανύπαρκτο (0% έως 7%) από όλα τα εμπορεύματα και ότι κατ' εκτίμησή της η φύρα θα έπρεπε να υπολογιστεί για τα κρεατικά 35%, για τα γαλακτοκομικά 20%, για τη μαναβική 30% και για τα ποτά, αναψυκτικά, καφέδες 10%.

Επειδή, από την εξέταση του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με ημερομηνία έναρξης 4/4/2012 και με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος» και δευτερεύουσα «Υπηρεσίες που παρέχονται από ΚΑΦΕ -ΜΠΑΡ», η οποία εδρεύει στο χωριό

Επειδή, με βάση τις από 24/6/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η φορολογική αρχή, κατά την εφαρμογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ήτοι, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, υπολόγισε φύρα για την κατηγορία των ψημένων κρεατικών της τάξεως του 7% με 8%, για τη μαναβική και τα γαλακτοκομικά φύρα της τάξεως του 2% και για τη μπύρα φύρα της τάξεως 2%.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες που υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία, από το στάδιο της αγοράς των προϊόντων, μέχρι το στάδιο του σερβιρίσματος, (καθαρισμός, ψήσιμο / τηγάνισμα ανά περίπτωση), για τις κατηγορίες των κρεατικών και της σαλάτας, κρίνεται ότι προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των κατηγοριών αυτών, πρέπει να υπολογιστεί φύρα της τάξεως 30% και 10% αντίστοιχα. Ειδικότερα, για τις σαλάτες, λαμβάνεται υπόψη ότι μέρος της ποσότητας του αγορασθέντος είδους, συμπληρώνει άλλα κύρια πιάτα κρεατικών και δεν πωλείται σε μερίδες αυτούσιες, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός. Σχετικά με τα γαλακτοκομικά (τυριά, γιαούρτια), λαμβάνοντας υπόψη τη συχνότητα των αγορών αυτών και ότι τα προϊόντα αυτά δύναται να αποθηκεύονται εντός ψυγείου για αρκετό χρονικό διάστημα, κρίνεται ότι το ποσοστό φύρας που υπολογίστηκε από τον έλεγχο, ήτοι 2%, είναι ικανοποιητικό. Τέλος, κρίνεται ικανοποιητικό και το ποσοστό φύρας 2% που υπολογίστηκε για τη μπύρα (αφρός από βαρέλι), η οποία αποτελεί και το ποτό με τις περισσότερες πωλήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ποσότητες των μερίδων ανά είδος προϊόντος και περαιτέρω τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, για τα φορολογικά έτη, 2017 και 2018 θα επαναπροσδιοριστούν, ως κάτωθι :

Για το φορολογικό έτος 2017

Είδος κρεατικών	ΑΓΟΡΕΣ (kg,)	Φύρα 30%	Παραγόμενο προϊόν (μερίδες)	Τιμή πώλησης(χωρίς ΦΠΑ)	Ακαθάριστα έσοδα	ΦΠΑ 24%
Σουβλάκι χοιρινό (μερίδα 0,210 kg)	1.874,28	562,28	6.247,60 -1200 ιδιοκατανάλωση) = 5.047,60	4,00	20.190,40	4.845,70
Σουβλάκι κοτόπουλο (μερίδα 0,250 kg)	343,28	102,98	961,20	4,00	3.844,80	922,75
Μπριζόλα χοιρινή (μερίδα 0,350 kg)	221,10	66,33	442,20	4,00	1.768,80	424,51
Μπριζόλα μοσχαρίσια (μερίδα 0,350 kg)	227,39	68,22	454,77	7,30	3.319,83	796,76
Παντσέτα (μερίδα 0,350 kg)	394,92	118,48	789,86	4,00	3.159,44	758,27
Σπάλα (μερίδα 0,350 kg)	4,84	1,45	9,68	4,00	38,72	9,29
Λουκάνικο χοιρινό (μερίδα 0,350 kg)	205,00	61,50	1.100	4,00	1.640,00	393,60
Κιμάς βόειου (μερίδα 0,350 kg)	285,90	85,77	571,80	4,00	2.287,20	548,93
Κιμάς χοιρινός (μερίδα 0,350 kg)	287,32	86,20	574,64	4,00	2.298,56	551,65
Αρνί γάλακτος Μ/Κ (μερίδα 0,350 kg)	933,91	280,17	1.867,83	5,60	10.459,84	2.510,35
Αρνί γάλακτος Χ/Κ (μερίδα 0,350 kg)	171,01	51,30	342,02	5,60	1.915,31	459,67
Κοτόπουλο νωπό (μερίδα 0,350 kg)	1.389,40	416,82	2.778,80	4,00	11.115,20	2.667,65
Κοτόπουλο φιλέτο στήθος (μερίδα 0,350 kg)	7,42	2,23	14,84	4,00	59,36	14,25
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από κρεατικά					62.097,46	
Μαναβική ανά είδος	ΑΓΟΡΕΣ (kg,)	Φύρα 10%	Παραγόμενο προϊόν (μερίδες)	Τιμή πώλησης (χωρίς ΦΠΑ)	Ακαθάριστα έσοδα	ΦΠΑ 24%
Ντομάτες (μερίδα 0,250 kg)	1.104,90	110,49	3.977,64	2,40	9.546,34	2.291,12

Πατάτες προς πώληση	1.970,44	197,04	7.093,56	2,00	14.187,12	3.404,91
Πατάτες συνοδευτικό	1.970,44					
Σαλάτα σγουρή (τμχ 3)	296,00	29,60	799,20	2,40	1.918,08	460,34
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από μαναβική					25.651,54	

Τα τελικά ακαθάριστα έσοδα για το 2017 διαμορφώνονται ως εξής :

	Έσοδα βάσει δήλωσης	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης ΔΕΔ
2017	39.569,67 €	146.736,99 €	121.428,00 €

Προσδιορισμός καθαρών κερδών φορολογικού έτους 2017

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (Απλογραφικά βιβλία)	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση ΔΕΔ
Εμπορική Δραστηριότητα			
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	39.569,67	146.736,99	121.428,00
Σύνολο εσόδων Εμπορικής δραστηριότητας	39.569,67	146.736,99	121.428,00
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	53.520,69	53.520,69	53.520,69
Σύνολο αγορών χρήσης	53.520,69	53.520,69	53.520,69
Μικτό κέρδος	-13.951,02	93.216,30	67.907,31
Ποσοστό μικτού κέρδους	-35,26 %	63,53 %	55,92 %
Έξοδα			
Παροχές σε εργαζόμενους	23.250,07	23.250,07	23.250,07
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	11.648,66	11.648,66	11.648,66
Αποσβέσεις παγίων	692,27	692,27	692,27
Σύνολο εξόδων	35.591,00	35.591,00	35.591,00
Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών ατομικών επιχειρήσεων			
Αποτελέσματα προ φόρου	-49.542,02	57.625,30	32.316,31
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-49.542,02	57.625,30	32.316,31

Συνολικά καθαρά αποτελέσματα	-49.542,02	57.625,30	32.316,31
Ποσοστό καθαρού κέρδους	-125,20 %	39,27 %	26,61%

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	19.792,04	3.743,24	3.743,24	
	της συζύγου	5.960,00	57.625,30	32.316,31	
Φόρος υπόχρεου		4.326,79	796,05	796,05	
Φόρος της συζύγου		1.311,20	18.931,39	8.157,03	6.845,83
Μειώσεις		2.000,00	737,19	2.000,00	
Τόκοι – μερίσματα		58,84	58,84	58,84	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	3.579,15	18.931,41	6.894,24	3.315,09
Προκαταβολή φόρου		3.579,13	3.579,13	3.579,13	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.810,10	6.845,83 Χ50% = 3.422,92	3.422,92
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		218,42	2.647,90	1.044,98	826,56
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	7.376,70	33.968,54	14.941,27	7.564,57
	για επιστροφή				

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2017

Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
32.316,31 €	12.000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	10.000,00	5,00%	500,00
	2.316,31	6,50%	150,56
Σύνολο			826,56

Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017

Προσδιορισμός φορολογητέων εκροών, φόρου εκροών & εκκαθάριση φόρου

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει ελέγχου (2)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)– (1)
Εκροές				
Αξία φορολογητέων εκροών	39.569,67	146.736,99	121.428,00	81.858,33
Σύνολο Φόρου εκροών 24%	9.496,72	35.216,88	29.142,72	19.646,00
Εισροές				
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	62.395,92	62.395,92	62.395,92	

Φόρος Εισροών	9.814,84	9.814,84	9.814,84	
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	9.814,84	9.814,84	9.814,84	
Π.Υ. προηγούμενης περιόδου	6.665,76	6.665,76	6.665,76	
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,04	0,04	0,04	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	16.480,56	16.480,56	16.480,56	
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.983,84			-6.983,84
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο		18.736,32	12.662,16	12.662,16
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		9.368,16	6.331,08	6.331,08
Σύνολο φόρου για καταβολή		28.104,47	18.993,24	18.993,24

Για το φορολογικό έτος 2018

Είδος κρεατικών	ΑΓΟΡΕΣ (kg,)	Φύρα 30%	Παραγόμενο προϊόν (μερίδες)	Τιμή πώλησης (χωρίς ΦΠΑ)	Ακαθάριστα έσοδα	ΦΠΑ 24%
Σουβλάκι χοιρινό (μερίδα 0,210 kg)	1.701,20	510,36	5.670,67 - 1200 (ιδιοκατανάλωση) = 4.470,67	4,00	17.882,67	4.291,84
Σουβλάκι κοτόπουλο (μερίδα 0,250 kg)	317,00	95,10	887,60	4,00	3.550,40	852,10
Μπριζόλα χοιρινή (μερίδα 0,350 kg)	262,54	78,76	525,08	4,00	2.100,32	504,08
Μπριζόλα μοσχαρίσια (μερίδα 0,350 kg)	246,55	73,96	493,10	7,30	3599,63	863,91
Παντσέτα (μερίδα 0,350 kg)	410,33	123,10	820,66	4,00	3.282,64	787,83
Σπάλα (μερίδα 0,350 kg)	56,03	16,81	112,06	4,00	448,24	107,58
Λουκάνικο χοιρινό (μερίδα 0,350 kg)	210,00	63,00	420,00	4,00	1.680,00	403,20
Κιμάς βόειου (μερίδα 0,350 kg)	323,18	96,95	646,32	4,00	2.585,44	620,06
Κιμάς χοιρινός (μερίδα 0,350 kg)	314,88	94,46	629,76	4,00	2.519,04	604,57
Αρνί γάλακτος Μ/Κ (μερίδα 0,350 kg)	718,43	215,53	1.436,86	5,60	8.046,42	1.931,14
Αρνί γάλακτος Χ/Κ (μερίδα 0,350 kg)	120,00	36,00	240,00	5,60	1.344,00	322,56
Κοτόπουλο νωπό (μερίδα 0,350 kg)	1.239,87	371,96	2.479,74	4,00	9.918,96	2.380,55
Κοτόπουλο φιλέτο στήθος (μερίδα 0,350 kg)	8,51	2,55	17,02	4,00	68,08	16,34
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από κρεατικά					57.025,84	

Μαναβική ανά είδος	ΑΓΟΡΕΣ (kg,)	Φύρα 10%	Παραγόμενο προϊόν (μερίδες)	Τιμή πώλησης (χωρίς ΦΠΑ)	Ακαθάριστα έσοδα	ΦΠΑ 24%
Ντομάτες (μερίδα 0,250 kg)	1.157,80	115,78	4.168,08	2,40	10.003,39	2.400,81
Πατάτες προς πώληση	2.218,00	221,80	7.984,80	2,00	15.969,60	3.832,70
Πατάτες συνοδευτικό	2.218,00	221,80				
Σαλάτα σγουρή (τμχ 3)	417,00	41,70	1.125,90	2,40	2.702,16	648,52
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από μαναβική					28.675,15	

Τα τελικά ακαθάριστα έσοδα για το 2018 διαμορφώνονται ως εξής :

	Έσοδα βάσει δήλωσης	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης ΔΕΔ
2018	61.237,16 €	141.188,02 €	117.045,82 €

Προσδιορισμός καθαρών κερδών φορολογικού έτους 2018

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (Απλογραφικά βιβλία)	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση ΔΕΔ
Εμπορική Δραστηριότητα			
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	61.237,16	141.188,02	117.045,82
Σύνολο εσόδων Εμπορικής δραστηριότητας	61.237,16	141.188,02	117.045,82
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	52.687,62	52.687,62	52.687,62
Σύνολο αγορών χρήσης	52.687,62	52.687,62	52.687,62
Μικτό κέρδος	8.549,54	88.500,40	64.358,20
Ποσοστό μικτού κέρδους	13,96%	62,68%	54,98%
Έξοδα			
Παροχές σε εργαζόμενους	21.771,13	21.771,13	21.771,13
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	13.369,99	13.369,99	13.369,99
Αποσβέσεις παγίων	0,00	0,00	0,00
Σύνολο εξόδων	35.141,12	35.141,12	35.141,12
Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών ατομικών επιχειρήσεων			
Αποτελέσματα προ φόρου	- 26.591,58	53.359,28	29.217,08

Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα	- 26.591,58	53.359,28	29.217,08
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα	- 26.591,58	53.359,28	29.217,08
Ποσοστό καθαρού κέρδους	- 43,42%	37,79%	24,96 %

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.417,36	2.417,36	2.417,36	
	της συζύγου	15,70	53.359,28	29.217,08	
Φόρος υπόχρεου		501,94	501,94	501,94	
Φόρος της συζύγου		3,45	17.011,68	7.072,95	7.069,50
Μειώσεις		437,92	437,92	437,92	
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε από Τόκους – μερίσματα		63,99	63,99	63,99	
Φόρος που προκαταβλήθηκε		3.579,13	3.579,13	3.579,13	
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό		3.575,65			
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό			13.432,58	3.493,85	3.493,85
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.504,12	7.069,50 Χ50% = 3.534,75	3.534,75
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.327,95	636,85	636,85
Φόρος που επιστράφηκε			3.575,65	3.575,65	3.575,65
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		27.840,30	11.241,10	11.241,10
	για επιστροφή	3.575,65			

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2018

Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
29.217,08 €	12.000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	9.217,08	5,00%	460,85
Σύνολο			636,85

Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018

Προσδιορισμός φορολογητέων εκροών, φόρου εκροών & εκκαθάριση φόρου

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει ελέγχου (2)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3) – (1)
Εικροές				

Αξία φορολογητέων εκροών	61.237,16	141.188,02	117.045,82	55.808,66
Σύνολο Φόρου εκροών 24%	14.696,92	33.885,13	28.091,00	13.394,08
Εισροές				
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	62.945,20	62.945,20	62.945,20	
Φόρος Εισροών	10.101,98	10.101,98	10.101,98	
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	10.101,98	10.101,98	10.101,98	
Π.Υ. προηγούμενης περιόδου	6.983,84			
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,05	0,05	0,05	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	17.085,77	10.101,93	10.101,93	6.983,84
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.388,85			-2.388,85
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο		23.783,20	17.989,07	17.989,07
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		11.891,61	8.994,53	8.994,53
Σύνολο φόρου για καταβολή		35.674,81	26.983,60	26.983,60

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 11/7/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως ακολούθως :

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

1. Η με αριθμό/**24-6-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	26.591,84 €	7.564,57 €

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

2. Η με αριθμό/**24-6-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	27.840,30 €	11.241,10 €

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

3. Η με αριθμό/24-6-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	28.104,47 €	18.993,24 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους	6.983,84 €	6.983,84 €

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

4. Η με αριθμό/24-6-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	35.674,81 €	26.983,60 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους	2.388,85 €	2.388,85 €

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

Το αρμόδιο όργανο να 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.