



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη **15-11-2023**

Αριθμός απόφασης: **1038**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126.....ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία **19.06.2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2017**, **β)** της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2018**, **γ)** της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2017-31.12.2017**, **δ)** της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** και **ε)** της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ **φορολογικού έτους 2023**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19.06.2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (.....), φόρος ύψους 19.840,13€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.920,07€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.808,81€, **ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 32.569,01€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 254.231,50€, (από 207.523,77€ βάσει βιβλίων) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

β) Με τη με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 15.500,99€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 7.750,50€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.111,88€, **ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 25.363,37€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 266.560,31€, (από 233.737,21€ βάσει βιβλίων) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

γ) Με τη με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2017-31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 11.209,85€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.604,93€, **ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 16.814,78€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 254.231,50€, (από 207.523,77€ βάσει βιβλίων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

δ) Με τη με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών επόμενης περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο 692,58€, ενώ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 7.184,96€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.592,48€, **ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 10.777,44€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 266.560,31€, (από 233.737,21€ βάσει βιβλίων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

ε) Με τη με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισής του στο με αριθμό/30.03.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών της φορολογικής αρχής, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 54 παρ. 1δ' και 2γ' του ίδιου νόμου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης05.2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2017 και 2018 της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, σε εκτέλεση της υπ' αρ./21-07-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Από τον γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εν λόγω επιχείρησης.

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

1) Μη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. Το ότι δεν επαρκούν τα δηλωμένα εισοδήματα των δύο χρήσεων για την κάλυψη των καταναλωτικών δαπανών διαβίωσης, από μόνο του δεν αποτελεί κατά κανόνα τεκμήριο για να καταφύγει ο έλεγχος

στη χρήση του άρθρου 28 ΚΦΕ, ελλείπει διαπιστώσεως οποιασδήποτε παράβασης ως προς την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων.

2) Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

3) Εσφαλμένη επιβολή του προστίμου για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής.

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

Επειδή, με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται, ότι: «Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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».

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

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών

προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4....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 .

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013 , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν

συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

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

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ... 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή

παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο..»

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με θέμα: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

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

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

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

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

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. ».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που

θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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

Επειδή, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα εισοδήματα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης του, σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

Φορολογικό έτος	2017	2018
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00	1.076,43
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	-4.413,07	-265,46
Εισόδημα από μισθούς	119,04	142,16
Εισόδημα από τόκους καταθέσεων	8,18	345,73
Επίδομα τέκνων	260,04	504,00
Κοινωνικό μέρισμα	437,50	350,00
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	13.937,13	37.067,97
Καταναλωτικές δαπάνες (κωδ. 049 Ε1)	8.356,02	31.588,01
Φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε	752,69	648,32
ΕΝΦΙΑ που καταβλήθηκε	268,42	271,64
Ενοίκιο κατοικίας	4.560,00	4.560,00
Διαφορά Εισοδήματος με προσωπικές δαπάνες	-13.937,13	-35.991,54

Κατόπιν τούτου, πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και κατ' επέκταση και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ του προσφεύγοντος (.....) όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του και αξιολογώντας τα δεδομένα από τα λογιστικά αρχεία του, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'167/23-07-2013) και ειδικότερα της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, που εγκρίθηκε με την από ...-...-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Επειδή, καθόσον τα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος προέρχονταν κυρίως από πωλήσεις αλκοολούχων ποτών, κρασιού και μπύρας, η φορολογική αρχή, προκειμένου να αναγάγει τις αγορές του σε πωλήσεις, έλαβε υπόψη της μόνο τις αγορές των συγκεκριμένων ειδών, εξαιρώντας τα νερά, τα αναψυκτικά, τους χυμούς, το σιρόπι σε φιάλες για τα κοκτέιλ, τα πατατάκια, τους ξηρούς καρπούς, τα αλλαντικά, τα τυριά, τα φρούτα, τις έτοιμες σαλάτες, τα λαχανικά, τα ψωμιά, κλπ. Η αξία των αγορών που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή σε σχέση με τις συνολικές αγορές του προσφεύγοντος (ως προκύπτουν από τα βιβλία του) αποτυπώνονται κάτωθι:

	Αξία αγορών με έμμεσες μεθόδους ελέγχου	Αξία αγορών βάσει βιβλίων	Αναλογία (%)
2017	118.523,48	142.863,51	83,0%
2018	128.601,53	154.489,67	83,2%

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό/30.03.2023 αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών σχετικά με τον αριθμό των ποτηριών που αναλογούσαν σε κάθε φιάλη αλκοολούχου ποτού και κρασιού. Προκειμένου η φορολογική αρχή να προσδιορίσει τις πωλούμενες ποσότητες, έλαβε υπόψη της συγκριτικά στοιχεία από φορολογικούς ελέγχους που διενήργησε σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις της περιοχής της, αλλά και έπειτα από σχετική έρευνα στο διαδίκτυο για το συγκεκριμένο κλάδο της οικονομίας κατέληξε ότι: α) σε μία φιάλη 700 ml (0,7 lt) αλκοολούχου ποτού αναλογούν 8 ποτήρια και β) σε μία φιάλη κρασιού 750 ml αναλογούν 3,75 ποτήρια, ενώ σε μία φιάλη κρασιού ενός λίτρου αναλογούν 5 ποτήρια. Κατόπιν αυτού, αφού έλαβε υπόψη της τις τιμές ανά είδος ποτού από τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης,

που ο ίδιος ο προσφεύγον προσκόμισε, προσδιόρισε τη μέση τιμή των ποτών στα 5,50€, ενώ τα πιο πολλά ποτά ούισκι είχαν τιμή πώλησης (με Φ.Π.Α.) 6,00 ευρώ (εκτός από 2 μάρκες που είχαν 5,00 ευρώ), το campari, το απλό metaxa και το martini είχαν 5,00 ευρώ, τα υπόλοιπα ποτά tequila, rum, vodka, gin είχαν 6,00 ευρώ και τα special ούισκι 7,00 ευρώ, θεωρώντας μάλιστα όλα τα ποτά ως «απλά», προς όφελος της επιχείρησης. Με την αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο εργασιών ανά ελεγχόμενη χρήση, με την προσθήκη και των τιμών πώλησης από τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης, η φορολογική αρχή κατέληξε στα εξής αποτελέσματα:

2017						
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΠΟΤΑ ΠΟΤΗΡΙΑ (x 8)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
1	ΑΛΚΟΛΟΥΧΑ ΠΟΤΑ ΦΙΑΛΕΣ 0,7 Lt	5.819	46.552	5,50	4,44	206.480,65
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΣΕ ΛΙΤΡΑ)	ΚΡΑΣΙΑ ΠΟΤΗΡΙΑ 200 ml (x 5)	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2	ΚΡΑΣΙΑ ΦΙΑΛΕΣ 0,75 lt (1.585 ΦΙΑΛΕΣ)	1.188,80	5.944	4,00	3,23	19.173,39
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΜΠΥΡΕΣ (x 1)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
3	ΜΠΥΡΕΣ 500 ml (0,5 lt) (ΑΤΟΜΙΚΕΣ)	760	760	4,00	3,23	2.451,87
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΜΠΥΡΕΣ (x 1)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
4	ΜΠΥΡΕΣ 330 ml (0,33 lt) (ΑΤΟΜΙΚΕΣ)	6.415	6.415	3,00	2,42	15.520,65
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΣΕ ΛΙΤΡΑ)	ΜΠΥΡΕΣ ΠΟΤΗΡΙΑ 0,5 lt (x 2)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
5	ΜΠΥΡΑ ΒΑΡΕΛΙ 30lt (228 ΒΑΡΕΛΙΑ)	6.840	13.680	4,00	3,23	44.129,03
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΠΟΤΑ (x 1)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
6	ΤΖΙΝ 275 ml ΑΤΟΜΙΚΑ	116	116	5,00	4,03	467,42
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΚΡΑΣΙΑ (x 1)	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ

				(ΜΕ ΦΠΑ)	(ΠΡΟ ΦΠΑ)	
7	ΚΡΑΣΙΑ ΦΙΑΛΕΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ 187ml & 200ml	1.008	1.008	4,00	3,23	3.251,61
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΠΟΤΑ (x 1)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
8	ΣΑΜΠΑΝΙΑ ΑΤΟΜΙΚΑ (200 ml)	120	120	6,00	4,84	580,65
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ 2017						292.055,26
2018						
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΠΟΤΑ ΠΟΤΗΡΙΑ (x 8)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
1	ΑΛΚΟΛΟΥΧΑ ΠΟΤΑ ΦΙΑΛΕΣ 0,7 Lt	5.986	47.888	5,50	4,44	212.406,45
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΣΕ ΛΙΤΡΑ)	ΚΡΑΣΙΑ ΠΟΤΗΡΙΑ 200 ml (x 5)	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2	ΚΡΑΣΙΑ ΦΙΑΛΕΣ 0,75 lt (1.863 ΦΙΑΛΕΣ)	1.397,25	6.986	4,00	3,23	22.536,29
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΜΠΥΡΕΣ (x 1)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
3	ΜΠΥΡΕΣ 500 ml (0,5 lt) (ΑΤΟΜΙΚΕΣ)	824	824	4,00	3,23	2.658,06
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΜΠΥΡΕΣ (x 1)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
4	ΜΠΥΡΕΣ 330 ml (0,33 lt) (ΑΤΟΜΙΚΕΣ)	6.215	6.215	3,00	2,42	15.036,39
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΣΕ ΛΙΤΡΑ)	ΜΠΥΡΕΣ ΠΟΤΗΡΙΑ 0,5 lt (x 2)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΜΠΥΡΑΣ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
5	ΜΠΥΡΑ ΒΑΡΕΛΙ 30lt (208 ΒΑΡΕΛΙΑ)	6.240	12.480	4,00	3,23	40.258,06
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΠΟΤΑ (x 1)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
6	 & ΑΤΟΜΙΚΑ	915	915	4,00	3,23	2.951,61
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΚΡΑΣΙΑ (x 1)	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ	ΤΙΜΗ ΚΡΑΣΙΟΥ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ

				(ΜΕ ΦΠΑ)	(ΠΡΟ ΦΠΑ)	
7	ΚΡΑΣΙΑ ΦΙΑΛΕΣ ΑΤΟΜΙΚΕΣ 187ml & 200ml	1.054	1.054	4,00	3,23	3.400,00
A/A	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	ΠΟΤΑ (x 1)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΤΙΜΗ ΠΟΤΟΥ (ΠΡΟ ΦΠΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
8	ΣΑΜΠΑΝΙΑ ΑΤΟΜΙΚΑ (200 ml)	24	24	6,00	4,84	116,13
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ 2018						299.363,00

Επειδή, η φορολογική αρχή δέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, κατόπιν επίδειξης των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων, ότι προκειμένου να προσελκύσει πελατεία κάθε Τρίτη και Πέμπτη, διοργάνωνε στο κατάστημά του μουσικές εκδηλώσεις παρέχοντας τα ποτά στη μισή τιμή, μειώνοντας τις πωλήσεις ανά έτος ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΕΣ	% ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΕΚ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΜΙΣΗ ΤΙΜΗ	ΜΕΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΚΠΤΩΤΙΚ. ΠΩΛΗΣΕΩΝ		ΝΕΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΕΣ
2017	292.055,26	17,1%	49.809,90	50%	24.904,95	267.150,31
2018	299.363,00	15,0%	44.847,20	50%	22.423,60	276.939,40

Επειδή, η φορολογική αρχή υπολόγισε το ποσοστό απώλειας (φύρα) κατά την εμπορική και παραγωγική λειτουργία (σπάσιμο φιαλών και ποτηριών, λάθη στην παρασκευή ποτών κλπ.) της επιχείρησης του προσφεύγοντος σε ποσοστό 5% στα αλκοολούχα ποτά, κρασιά, φιάλες μπύρας και 10% στην βαρελίσια μπύρα και κατέληξε στα παρακάτω αποτελέσματα:

Τιμές Βάσει Ελέγχου	2017	% Φύρας	2018	% Φύρας
Πωλήσεις εμπορευμάτων	267.150,31	5,8%	276.939,40	5,7%
Απώλεια - φύρα 5% & 10%	15.375,81		15.709,10	
Πωλήσεις εμπορευμάτων	251.774,50		261.230,31	

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον ορθό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ως άνω εσόδων από την πώληση ποτών του προσφεύγοντος έλαβε υπόψη:

α) Το ότι πρόκειται για ζημιογόνα επιχείρηση.

β) Τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2017 και 2018.

γ) Το ότι δεν διενεργούσε απογραφή στο τέλος του έτους, άρα δεν προκύπτουν αποθέματα αρχής

και τέλους χρήσης, οπότε όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων τεκμαίρεται ότι αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.

δ) Τις τιμές του τιμοκαταλόγου της επιχείρησης, καθώς και συγκριτικά στοιχεία από φορολογικούς ελέγχους που διενήργησε σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις της περιοχής της, αλλά και έπειτα από σχετική έρευνα στο διαδίκτυο για το συγκεκριμένο κλάδο της οικονομίας.

Γενικά η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ευνοϊκότερα για την επιχείρηση δεδομένα με σκοπό τα αποτελέσματα που προσδιόρισε να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα. Συγκεκριμένα, όπως προαναφέρθηκε, κατά τον προσδιορισμό των εσόδων, προέβη στην παραδοχή ότι πουλήθηκαν μόνο απλά ποτά και ότι κάθε Τρίτη και Πέμπτη η επιχείρηση πωλούσε τα ποτά στη μισή τιμή. Η διαφορά των πωλήσεων βάσει των βιβλίων και στοιχείων και του ελέγχου, στην επιχείρηση του προσφεύγοντος απεικονίζεται κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ (ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ (ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ)	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
2017	205.066,77	251.774,50	46.707,73	79.530,83
2018	228.407,21	261.230,31	32.823,10	

Με βάση τα παραπάνω, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπ/των βάσει φορολ. δήλωσης	205.066,77
Ακαθάριστα έσοδα από παρ. υπηρεσιών βάσει φορολ. δήλωσης	2.457,00
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα βάσει ελέγχου	46.707,73
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων βάσει ελέγχου	254.231,50

Φορολογικό έτος 2018

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπ/των βάσει φορολ. δήλωσης	228.407,21
Ακαθάριστα έσοδα από παρ. υπηρεσιών βάσει φορολ. δήλωσης	5.330,00
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα βάσει ελέγχου	32.823,10
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων βάσει ελέγχου	266.560,31

Οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, ήτοι για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 σε **254.231,50€** και για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 σε **266.560,31€**.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι σε μία φιάλη 700 ml (0,7 lt) αλκοολούχου ποτού αναλογούν 8 ποτήρια, σε μία φιάλη κρασιού 750 ml 3,75 ποτήρια και σε μία φιάλη κρασιού ενός λίτρου 5 ποτήρια κι ότι εσφαλμένα υπολογίσθηκε απώλεια (φύρα) 5% για τα ποτά και 10% για τη βαρελίσια μπύρα. Διατείνεται ότι σε ένα μπουκάλι αλκοολούχου ποτού αναλογούν 7 ποτά, σε μία φιάλη κρασιού 750 ml 3 ποτήρια, σε μία φιάλη κρασιού ενός λίτρου 4 ποτήρια, ενώ η φύρα που έπρεπε να αφαιρεθεί ανέρχεται σε ποσοστό 12,5% στα αλκοολούχα ποτά, 20% και 15% στις μπύρες. Ωστόσο δεν τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του, δεδομένου μάλιστα ότι ο ίδιος δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να παράσχει τις σχετικές πληροφορίες όσον αφορά τον παραγωγικό τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Επειδή, η φορολογική αρχή επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισής του στο με αριθμό/30.03.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών της και συγκεκριμένα του ζητήθηκε να κάνει γνωστό από μία φιάλη ουίσκι, βότκα, τζιν ή άλλου ποτού 700 ml (ή 0,7 lt), πόσα ποτήρια ποτών αναλογούσαν (π.χ. αναλογούσαν 10 ποτά ανά φιάλη) και από μία φιάλη κρασί 750 ml (ή 0,75 lt), πόσα ποτήρια κρασί αναλογούσαν (π.χ. αναλογούσαν 5 ποτήρια των 150 ml).

Επειδή, οι παραπάνω πληροφορίες-στοιχεία δεν αφορούν σε υποχρεωτικά τηρούμενα λογιστικά αρχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), αλλά και ελλείψει αυτών των στοιχείων, δεν κατέστη δυσχερής ή ανέφικτος ο διενεργούμενος έλεγχος. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης επιβολής του προστίμου για τη μη ανταπόκρισή του σε αίτημα πληροφοριών της φορολογικής αρχής, **κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **19.06.2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

- Την **ακύρωση** της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων,
- Την **επικύρωση**:
 - α)** Της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

β) Της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

γ) Της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2017-31.12.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

δ) Της με αριθμό/18.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	ποσό
Διαφορά φόρου	19.840,13€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	9.920,07€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.808,81€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	32.569,01€

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

β) Η με αριθμό **36/18.05.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	ποσό
Διαφορά φόρου	15.500,99€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	7.750,50€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.111,88€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	25.363,37€

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

γ) Η με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2017-31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	ποσό
Διαφορά φόρου	11.209,85€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	5.604,93€
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.814,78€

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

δ) Η με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	ποσό
Διαφορά φόρου	7.184,96€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	3.592,48€
Σύνολο φόρου για καταβολή	10.777,44€
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	692,58€

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

ε) Η με αριθμό/18.05.2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

Είδος προστίμου	Ποσό	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1δ' και 2γ' του ΚΦΔ	250,00 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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