



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/12/2023

Αριθμός απόφασης: 1266

**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' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Την από 03/08/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά :

- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 31/12/2019 και
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 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. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 03/08/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **..../06-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 26.187,71 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 13.093,86 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.757,37 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **44.038,94 €**.

2. Με την με αριθμό **..../06-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 6.222,15 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 3.111,08 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 910,31 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **10.243,54 €**.

3. Με την με αριθμό/**06-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 9.376,18 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 4.688,09 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.555,63 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **15.619,90 €**.

4. Με την με αριθμό/**06-07-2023** 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 του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 17.806,82 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 8.903,42 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **26.710,24 €**.

5. Με την με αριθμό/**06-07-2023** 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 του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 12.985,71 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 6.492,86 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **19.478,57 €**.

6. Με την με αριθμό/**06-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 12.526,43 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 6.263,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **18.789,64 €**.

7. Με την με αριθμό/**06-07-2023** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **500,00 €** για τη μη ζήτηση, μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αγοράς ελληνικού καφέ 23.023 γραμμαρίων κατ' ελάχιστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιστ' του Ν.4987/2023, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' του ίδιου νόμου.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../26-02-2021 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, 2018 και 2019, στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια». Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 5.001,42 €, 4.743,33 € και 4.144,60 € στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα. Επιπλέον διαπιστώθηκαν ενοίκια που δε δηλώθηκαν ύψους 4.950,00 €, 6.400,00 € και 6.400,00 € στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντα, με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους προσδιορισμού εισοδήματος, καθόσον οι προσωπικές του δαπάνες, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης

φορολογικών στοιχείων και επιπλέον διαπιστώθηκε μη δηλούμενο εισόδημα (προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013) ύψους 4.010,00 € για το φορολογικό έτος 2017, 1.666,67 € για το φορολογικό έτος 2018 και 8.162,25 € για το φορολογικό έτος 2019.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της προσφεύγουσας 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 123.329,44 € για το φορολογικό έτος 2017, ακαθάριστα έσοδα ύψους 79.995,98 € για το φορολογικό έτος 2018 και ακαθάριστα έσοδα ύψους 79.848,46 € για το φορολογικό έτος 2019, 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 διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../24-5-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες τις σχετικές Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρων και προστίμων, επί των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αρ. πρωτ./29-6-2023 έγγραφο υπόμνημα του, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, προβαίνοντας εκ νέου σε έλεγχο των δεδομένων της υπόθεσης και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου, καθώς δεν του γνωστοποιήθηκε η απόφαση επιλογής εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου . Η παράλειψη αυτή του επέφερε ουσιώδη βλάβη διότι δεν χορήγησε στον έλεγχο τα στοιχεία που θα απαιτούντο για προάσπιση των συμφερόντων του.
2. Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ.
3. Η επιλεγείσα μέθοδος ελέγχου δεν ήταν η κατάλληλη - Απαισιολόγητη η σχετικώς εκδοθείσα/23-03-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..
4. Εσφαλμένος προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων/εκροών.
 - Πλημμελώς ο έλεγχος αναγνώρισε φύρα σε ποσοστό 5%, ενώ θα έπρεπε τουλάχιστον στο προϊόν του καφέ να αναγνωριστεί φύρα 10%.
 - Ο τρόπος υπολογισμού μερίδων καφέ διόγκωσε τα ακαθάριστα έσοδα, διότι, κατά ποσοστό 90% των πωλήσεών του, οι παρασκευασθέντες καφέδες ήταν στην κατηγορία της δόσης των 18 γρ και όχι των 9 γρ όπως υπολογίζει ο έλεγχος.
 - Ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ως πωληθέντα τα μπουκαλάκια νερού 0,5 lt, καθώς διανέμονται δωρεάν με τον καφέ.
 - Το πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ δεν έπρεπε να επιβληθεί, καθώς έλαβε για την αγορά του ελληνικού καφέ απόδειξη λιανικής.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πριν την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών δεν του κοινοποιήθηκε η εκδοθείσα με αριθμό/23-03-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, που ενέκρινε την από 23/03/2023 εισήγηση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ελέγκτριας της υπόθεσης, με αποτέλεσμα να υποστεί βλάβη, διότι, μη γνωρίζοντας την επιλεγείσα μέθοδο, δε χορήγησε τα στοιχεία εκείνα που απαιτούνταν για την προάσπιση των συμφερόντων του.

Επειδή η έκδοση της αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβλέπεται από την ΠΟΛ 1094/2014, που τροποποίησε την ΠΟΛ 1050/2014, και η οποία αφορά στην εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. (Φ.Ε.Κ. Α' 170).

Επειδή, στο άρθρο 4 της Α 1008/20-01-2020 (Β'88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται : *«Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου».*

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 38), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των οριζόμενων στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 και ο έλεγχος κατόπιν **έγκρισης** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, εφάρμοσε την έμμεση ελεγκτική μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Από τις κείμενες δε διατάξεις δεν προκύπτει ούτε η υποχρέωση κοινοποίησής της στο φορολογούμενο, ούτε η αιτιολόγηση στον ελεγχόμενο της επιλογής της όποιας μεθόδου τεχνικής ελέγχου και της απόρριψης των υπολοίπων.

Επειδή περαιτέρω, 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 εν προκειμένω, η βλάβη που επικαλείται ο προσφεύγων, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής, προβάλλεται αόριστα,

καθώς δεν αναφέρει ποια συγκεκριμένα στοιχεία δεν μπόρεσε να προσκομίσει που θα ανέτρεπαν το πόρισμα για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου. Πέραν τούτου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα με αρ.πρωτ.και/24-3-2023 αιτήματα παροχής στοιχείων, προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη, στα οποία και ανταποκρίθηκε με τα με αρ. πρωτ./05-04-2023 και/12-04-2023 έγγραφά του και επομένως είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει τα στοιχεία που αόριστα επικαλείται. Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη κοινοποίησης της με αριθμό/23-03-2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελής και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (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, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με την οποία δίνονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό

σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. 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, όπως προκύπτει, από τις από 06/07/2023 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, από τον έλεγχο των δηλώσεων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για τα ελεγχόμενα έτη 2017, 2018 και 2019 εμφανίζει μόνο ζημίες, οι οποίες ανέρχονται, κατ' έτος, στο ύψος των 34.722,75 €, 28.296,74€ και 10.523,90 €, 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 του προσφεύγοντα κατά τα φορολογικά έτη 2017 - 2019, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών.

Επειδή περαιτέρω, κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων, στα οποία συμμετείχε ο προσφεύγων, ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς (αρχικές) καταθέσεις – πιστώσεις, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, λαμβάνοντας υπόψη τα με αρ. πρωτ./5-4-2023,/12-4-2023 και/29-6-2023 υπομνήματα του προσφεύγοντα και σε αντιπαραβολή και με τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας ύψους 4.010,00 € για το φορολογικό έτος 2017, 1.666,67 € για το φορολογικό έτος 2018 και 8.162,25 € για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των κρινόμενων φορολογικών ετών, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2017, από όλες τις πηγές εισοδήματος, ανέρχεται στο ποσό των 3.602,94 € και το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2019, από όλες τις πηγές εισοδήματος, ανέρχεται στο ποσό των 3.607,89€ με αποτέλεσμα η ανωτέρω

διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας να μη καλύπτεται από τα δηλούμενα εισοδήματα των οικείων ετών.

Επειδή, πέραν τούτου ο προσφεύγων έχει παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Πιο συγκεκριμένα:

Φορολογικό έτος 2018

Από την 18/09/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/14 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προέκυψε ότι κατά την ημερομηνία προληπτικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της επιχείρησης στις 22/08/2018 δεν εκδόθηκε ένα (1) παραστατικό εσόδου καθαρής αξίας 1,37€ και αναλογούν ΦΠΑ ύψους 0,33€.

Φορολογικό έτος 2019

Από την 13/08/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/14 της Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας προέκυψε ότι κατά την ημερομηνία προληπτικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της επιχείρησης στις 28/03/2019 δεν εκδόθηκαν δύο (2) παραστατικά εσόδου καθαρής αξίας 7,26€ και αναλογούν ΦΠΑ ύψους 1,74€.

Από την 21/02/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/14 της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου προέκυψε ότι κατά την ημερομηνία προληπτικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της επιχείρησης στις 15/09/2019 δεν εκδόθηκε ένα (1) παραστατικό εσόδου καθαρής αξίας 6,45€ και αναλογούν ΦΠΑ ύψους 1,55€.

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εισηγήθηκε τη χρήση της μεθόδου της αρχής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, για τους ακόλουθους λόγους :

1. Το εισόδημα του ελεγχόμενου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (πραγματικών και τεκμαρτών).
2. Έχει διαπιστωθεί στο πλαίσιο προληπτικών ελέγχων στο κατάστημα του προσφεύγοντα μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.
3. Από την επισκόπηση των καταχωρημένων δαπανών διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ο προσφεύγων πραγματοποίησε αγορά μεγάλων ποσοτήτων ποτηριών μιας χρήσης, καθώς και παρόμοια ποσότητα πωμάτων-καπακιών για τα εν λόγω ποτήρια, και μεγάλων ποσοτήτων καφέ και γάλακτος.
4. Η συντριπτική πλειοψηφία των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης αφορά σε πώληση καφέδων, αναψυκτικών και αλκοολούχων ποτών.

5. Οι τιμές των προϊόντων είναι γνωστές, καθώς ο προσφεύγων έχει προσκομίσει τα ηλεκτρονικά αρχεία των ταμειακών του μηχανών.

Επειδή με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, πληρούνται οι προϋποθέσεις, τόσο της παρ. 1 περίπτωση β' του άρθρου 28 του ΚΦΕ, όσο και της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και σύμφωνα με το άρθρο αυτό 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 περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί ακατάλληλης μεθόδου ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.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 ελέγχου, 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 σύμφωνα με τις από 06/07/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών ως η πιο ενδεδειγμένη για την επιχείρηση του προσφεύγοντα διότι :

α) Δύναται να προσδιοριστεί η τιμή πώλησης ανά μονάδα και ο αριθμός των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή ο όγκος των συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή οι δαπάνες/έξοδα .

β) Η επιχείρηση έχει περιορισμένα είδη προϊόντων, ήτοι παρέχει καφέδες, αναψυκτικά, ροφήματα και αλκοολούχα ποτά στους πελάτες της και οι τιμές των πωλούμενων αγαθών είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

Επειδή εν προκειμένω, με βάση τα τιμολόγια αγοράς, τα ηλεκτρονικά δεδομένα των εν χρήσει ταμειακών μηχανών που λειτουργούσε η καφετέρια κατά τα έτη 2017-2019 και τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων, γραπτά και προφορικά, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης και εφαρμόστηκε επί αυτού η τιμή πώλησης των προϊόντων (η οποία είναι γνωστή στον έλεγχο, καθώς έχει στην κατοχή του τα ηλεκτρονικά δεδομένα των ταμειακών μηχανών) και έτσι προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο προσφεύγων δεν διενεργεί καταγραφή αποθεμάτων έναρξης και λήξης. Κατά συνέπεια θεωρείται ότι τα αγαθά που αγοράζει καταναλώνονται εντός του έτους αγοράς. Επίσης η οντότητα δεν έχει αποθηκευτικό χώρο προκειμένου να αποθηκεύει τα αγαθά που αγοράζει. Το γεγονός αυτό επιβεβαίωσε προφορικά και ο ίδιος ο προσφεύγων στην ελέγκτρια κατά την ημερομηνία επίδοσης των αιτημάτων παροχής στοιχείων, ήτοι στις 24/3/2023. Αυτό συνεπάγεται ότι οι αγορές που πραγματοποιούνται δεν δύνανται να αποθηκευτούν και συνεπώς τοποθετούνται στο χώρο του μπαρ για κατανάλωση. Κατά συνέπεια ο έλεγχος θεωρεί ότι τα εν λόγω αγαθά καταναλώνονται στο αμέσως επόμενο χρονικό διάστημα από την αγορά τους.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αιτιολογεί απόλυτα την επιλογή της συγκεκριμένη έμμεσης τεχνικής ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός περί αναιτιολόγητης σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις παρεχόμενες από τον προσφεύγοντα πληροφορίες, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ./05-04-2023 απαντητικό έγγραφο που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί του με αριθ. πρωτ./24-03-2023 εγγραφου αιτήματος παροχής στοιχείων του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., 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. Ακολουθώντας κατέγραψε αναλυτικά τις αγορές των αγαθών της προσφεύγουσας, ανά παραστατικό, ημερομηνία, είδος αγαθού και ποσότητα, όπως αυτές προκύπτουν από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία. Στη συνέχεια, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και ο Φ.Π.Α., αφού προσδιορίστηκαν πρώτα από τον έλεγχο οι ποσότητες πρώτης ύλης που χρησιμοποιεί για την παρασκευή κάθε προϊόντος που πωλείται, η τιμή χωρίς Φ.Π.Α. και η τελική τιμή για κάθε παραγόμενο προϊόν που καταναλώνεται από τους πελάτες του καταστήματος και η φύρα των προϊόντων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή αφαίρεσε ποσοστό φύρας 5% από όλα τα προϊόντα και με τα δεδομένα της κοινής πείρας, η φύρα, ιδιαίτερα στα προϊόντα του καφέ, παγίως ανέρχεται σε ποσοστό τουλάχιστον 10% για επιχειρήσεις όπως η δική του.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε για τον καφέ φύρα ποσοστού 5%, ώστε να καλυφθούν τυχόν διαφορές που μπορεί να προέκυψαν από πραγματικά γεγονότα (π.χ. λάθος παραγγελία, μη καλή ποιότητα αγαθού, ατύχημα κατά τη μεταφορά του αγαθού από το μπαρ στον πελάτη κλπ). Εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται αόριστα φύρα 10% για την παραγωγή προϊόντων καφέ, χωρίς να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του. Λαμβάνοντας δε υπόψη τη συχνότητα των αγορών αυτού του είδους και ότι το προϊόν αυτό δύναται να αποθηκεύεται χωρίς να καταστρέφεται, το ποσοστό φύρας 5% που υπολογίστηκε από τον έλεγχο για τον καφέ κρίνεται ικανοποιητικό.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι τα προϊόντα καφέ Lavazza κατασκευάζονται με 9 γραμμάρια καφέ που αντιστοιχεί σε μονή δόση καφέ, ενώ αν ο έλεγχος προσέτρεχε στα δεδομένα των αποδείξεών του, θα διαπίστωνε ότι κατά ποσοστό 90% των πωλήσεων παρασκευασθέντων καφέδων ήταν στην κατηγορία διπλής δόσης των 18 γραμμαρίων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να προσδιοριστούν οι παρασκευασμένοι καφέδες σε εξωπραγματικό αριθμό, ήτοι 49.822 καφέδες για το 2017, 28.869 καφέδες για το 2018 και 29.133 καφέδες για το 2019.

Προς επίρρωση του λεγομένου του ο προσφεύγων προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του προμηθευτή της μηχανής εκχύλισης καφέ της επιχείρησης, στην οποία αναφέρει ότι η συγκεκριμένη μηχανή διαθέτει τρία γκρουπ δύο μεγεθών, το ένα μέγεθος έχει χωρητικότητα 9 γραμμαρίων (π.χ. παρασκευή

απλού εσπρέσο) και το άλλο έχει χωρητικότητα 18 γραμμαρίων (π.χ. παρασκευή φρέντο, φρέντο καπουτσίνο, καπουτσίνο ζεστό, διπλού εσπρέσο κτλ), ισχυριζόμενος παράλληλα ότι η τιμή του διπλού καφέ ανέρχεται στο ποσό των 2,00 € take away και 2,50 € κατανάλωση στο κατάστημα.

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

1. Για την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που 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 (εγκύκλιος Ε. 2016/2020).
2. Κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών, είναι τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες και διευκρινήσεις που θα παρασχεθούν, είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτες πηγές.
3. Κατά την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κλπ), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμόζονται στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης (το οποίο και επαληθεύεται ως προς την ορθή απεικόνιση του στα λογιστικά αρχεία, συνεκτιμώντας στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές, κλπ), οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου, ενώ λαμβάνονται υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης (π.χ. τύπος εμπορεύματος, γεωγραφική θέση και μέγεθος της επιχείρησης).
4. Τη σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος της φορολογικής αρχής, στην οποία δεν αναγράφονται συγκεκριμένες πηγές για την αιτιολόγηση της κρίσης του ελέγχου, ότι για την παρασκευή των προϊόντων καφέ Lavazza απαιτούνται 9 γραμμάρια καφέ.
5. Τις εξειδικευμένες σελίδες στο διαδίκτυο, όπως: α) briefingnews.gr/symvoyles-tips, β) coffees.gr/how-much-coffee, γ) brazilianos.gr/el/blog, δ) pafiliscoffee.gr/τεχνικές-barista, ε) dimellocoffee.com/freddo-espresso, στ) barretti.gr/espresso-καφές, ζ) iefimerida.gr/news/449311/h-sosti-zymi-gia-pitsa, η) argiro.gr/recipe/basiki-zimi-gia-pitsa, κλπ}, αλλά και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου που συνέταξαν άλλες φορολογικές αρχές σε ομοειδείς επιχειρήσεις και εξετάστηκαν από την Υπηρεσία μας, κρίνεται ότι για την παρασκευή καφέ Lavazza απαιτείται ποσότητα 18 γραμμαρίων καφέ, εκτός των περιπτώσεων παρασκευής μονού καφέ εσπρέσο που αποτελεί και το λιγότερο εμπορεύσιμο προϊόν.

Κατόπιν τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και τα ροφήματα καφέ που πουλήθηκαν, επαναπροσδιορίζονται σε **24.911** μερίδες για το έτος **2017**, σε **14.435** μερίδες για το

έτος **2018** και σε **14.567** μερίδες, για το έτος **2019**. Επισημαίνεται ότι δεν έγινε διαχωρισμός σε καφέδες μονούς εσπρέσο και διπλούς freddo espresso ή freddo cappuccino ή άλλης παραλλαγής, καθώς ήταν δύσκολος ο διαχωρισμός. Επιλέξαμε να αναγάγουμε τη συνολική αγορά καφέ Lavazza σε διπλούς, καθώς αποτελούν τα πιο εμπορεύσιμα είδη και υπολογίσαμε, βάσει των ισχυρισμών του προσφεύγοντα, αναλογία 18 γραμμάρια με τιμή 2,00 ευρώ για τους καφέδες take away, αντί 1,50 και 1,70 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος και 2,50 ευρώ για τους καφέδες που πωλήθηκαν εντός του καταστήματος, αντί 2,30 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Οι μερίδες προσδιορίστηκαν ως ακολούθως :

Φορολογικό έτος 2017

448.400 αναλωθείσα ποσότητα καφέ ÷ 18 γρ/μερίδα = 24.911,11 = 24.911 καφέδες (στρογγυλοποιημένα, καθώς πρόκειται για τεμάχια)

Φορολογικό έτος 2018

259.825 αναλωθείσα ποσότητα καφέ ÷ 18 γρ/μερίδα = 14.434,72 = 14.435 καφέδες (στρογγυλοποιημένα, καθώς πρόκειται για τεμάχια)

Φορολογικό έτος 2019

262.200 αναλωθείσα ποσότητα καφέ ÷ 18 γρ/μερίδα = 14.566,67 = 14.567 καφέδες (στρογγυλοποιημένα, καθώς πρόκειται για τεμάχια)

Τα **ακαθάριστα έσοδα** ανά έτος από την πώληση καφέδων Lavazza προσδιορίζονται ως ακολούθως :

Με βάση τα δεδομένα της επιχείρησης, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό πωλήσεων των καφέδων που πωλούνται take away και των καφέδων που πωλούνται εντός καταστήματος ανά έτος,

Φορολογικό έτος 2017

Καφέδες που πωλούνται take away $24.911 \times 17,26\% = 4.300 \times 2 \text{ €} = 8.600,00 \text{ €}$

Καφέδες που πωλούνται στο κατάστημα $24.911 \times 82,74\% = 20.611 \times 2,50 = 51.528,40 \text{ €}$

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων $8.600,00 + 51.528,40 = \mathbf{60.128,40 \text{ €}}$

Φορολογικό έτος 2018

Καφέδες που πωλούνται take away $14.435 \times 26,37\% = 3.807 \times 2 \text{ €} = 7.614,00 \text{ €}$

Καφέδες που πωλούνται στο κατάστημα $14.435 \times 73,63\% = 10.628 \times 2,50 = 26.570,00 \text{ €}$

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων $7.614,00 + 26.570,00 = 34.184,00 \text{ €}$

Φορολογικό έτος 2019

Καφέδες που πωλούνται take away $14.567 \times 31,42\% = 4.577 \times 2 \text{ €} = 9.154,00 \text{ €}$

Καφέδες που πωλούνται στο κατάστημα $14.567 \times 68,58\% = 9.990 \times 2,50 = 24.975,00 \text{ €}$

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων $9.154,00 + 24.975,00 = 34.129,00 \text{ €}$

Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και κέρδη ανά έτος προσδιορίζονται ως εξής :

Φορολογικό έτος 2017

Είδος	Συντελεστές Φ. Π. Α.	Εισπράξεις	Καθαρό ποσό εσόδου	Φ.Π.Α.
Μπύρες	24%	7.865,00	6.342,74	1.522,26
Κρασί	24%	456,00	367,74	88,26
Ούζο τσίπουρο	24%	1.173,00	945,97	227,03
Αναψυκτικά	24%	4.524,10	3.648,47	875,63
Χυμός	24%	1.346,40	1.085,81	260,59
Παγωτό	24%	2.476,00	1.996,77	479,23
Αλκοολούχα ποτά	24%	3.710,00	2.991,94	718,06
Τσάι	24%	1.428,00	1.151,61	276,39
Κακάο	24%	72,50	58,47	14,03
Καφές φίλτρου	24%	1.379,00	1.112,10	266,90
Στιγμιαίος καφές	24%	5.415,50	4.367,34	1.048,16
Καφές Lavazza	24%	60.128,40	48.490,65	11.637,75
Σοκολάτα	24%	4.059,00	3.273,39	785,61
Ελληνικός καφές	24%	3.068,00	2.474,19	593,81
Σύνολο		97.100,90	78.307,19 €	18.793,71€

Τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2017 προσδιορίζονται σε **78.307,19 €**.

Τα **καθαρά κέρδη** της προσφεύγουσας οντότητας προσδιορίζονται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	78.307,19
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	-23.266,37
Μεικτό κέρδος	50.040,82
Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων	-34.906,98
Αποτελέσματα προ φόρων	20.133,84
Λογιστικές διαφορές	5.001,42
Τελικά αποτελέσματα προ φόρων	25.135,26

Τα τελικά έσοδα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίζονται παρακάτω και επιλέγεται το εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως μεγαλύτερο.

Πηγές φορολογητέου εισοδήματος	Δήλωσης σε ευρώ	Γενικές διατάξεις	Έμμεση τεχνική
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	25.135,26
Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα	34.722,75	29.721,33	0,00
Απαλλασσόμενο εισόδημα	0,00	0,00	0,00
Τόκοι καταθέσεων	2,94	2,94	2,94
Έσοδα από ακίνητα	3.420,00	8.550,00	8.550,00
Εισόδημα αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης	10.295,00	10.295,00	10.295,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα	1.872,06	0,00	0,00
Αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας		4.010,00	4.010,00
Φορολογητέο εισόδημα	5.295,00	12.562,95	37.698,21*

*Το εισόδημα από ακίνητα μετά τις αποσβέσεις κλπ. διαμορφώνεται στο ποσό των 8.122,5€ και το φορολογητέο εισόδημα μειώνεται στο ποσό των **37.270,70 €**

Φορολογικό έτος 2018

Είδος	Συντελεστές Φ.Π.Α.	Εισπράξεις	Καθαρό ποσό εσόδου	Φ.Π.Α.
Μπίρες	24%	7.581,00	6.113,71	1.467,29
Κρασί	24%	1.427,50	1.151,21	276,29
Ούζο τσίπουρο	24%	2.598,00	2.095,16	502,84
Αναψυκτικά	24%	4.845,00	3.907,26	937,74
Χυμός	24%	1.443,00	1.163,71	279,29
Παγωτό	24%	1.662,50	1.340,73	321,77
Αλκοολούχα ποτά	24%	4.535,00	3.657,26	877,74
Τσάι	24%	2.111,40	1.702,74	408,66
Κακάο	24%	37,80	30,48	7,32
Καφές φίλτρου	24%	727,80	586,94	140,86
Στιγμαίος καφές	24%	1.039,90	838,63	201,27
Καφές Lavazza	24%	34.184,00	27.567,74	6.616,26
Σοκολάτα	24%	3.954,20	3.188,87	765,33
Ελληνικός καφές	24%	5.401,00	4.355,65	1.045,35
Σύνολο		71.548,10€	57.700,09€	13.848,01€

Τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2018 προσδιορίζονται σε **57.700,09 €**

Τα **καθαρά κέρδη** της προσφεύγουσας οντότητας προσδιορίζονται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	57.700,09
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	-17.096,36
Μεικτό κέρδος	40.603,73
Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων	-38.201,36
Αποτελέσματα προ φόρων	2.402,37

Αποσβέσεις	-7.177,10
Διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	167,95
Λογιστικές διαφορές	4.743,33
Τελικά αποτελέσματα προ φόρων	136,55

Τα τελικά έσοδα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίζονται παρακάτω και επιλέγεται το εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως μεγαλύτερο.

Πηγές φορολογητέου εισοδήματος	Δήλωσης σε ευρώ	Γενικές διατάξεις	Έμμεση τεχνική
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	136,55
Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα	34.010,13	23.552,04	0,00
Απαλλασσόμενο εισόδημα	0,00	0,00	0,00
Τόκοι καταθέσεων	5,65	5,65	5,65
Έσοδα από ακίνητα	3.420,00	9.500,00	9.500,00
Εισόδημα αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης	10.295,00	10.295,00	10.295,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα	1.569,35	0,00	0,00
Αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας		1.666,67	1.666,67
Φορολογητέο εισόδημα	4.995,00	11.172,32	11.308,87

*Το εισόδημα από ακίνητα ύψους 10.000,00 € μετά τις αποσβέσεις κλπ. διαμορφώνεται στο ποσό των 9.500,00 € και το φορολογητέο εισόδημα μειώνεται από το ποσό των 11.808,87 € στο ποσό των 11.308,87 €

Φορολογικό έτος 2019

Είδος	Συντελεστές Φ.Π.Α.	Εισπράξεις	Καθαρό ποσό εσόδου	Φ.Π.Α.
Μπύρες	24%	6.222,00	5.017,74	1.204,26
Κρασί	24%	2.547,00	2.054,03	492,97
Ούζο τσίπουρο	24%	3.624,00	2.922,58	701,42
Αναψυκτικά	24%	4.022,50	3.243,95	778,55
Χυμός	24%	1.541,80	1.243,39	298,41
Παγωτό	24%	552,50	445,56	106,94
Αλκοολούχα ποτά	24%	5.910,00	4.766,13	1.143,87
Τσάι	24%	942,30	759,92	182,38
Κακάο	24%	86,40	69,68	16,72
Καφές φίλτρου	24%	443,40	357,58	85,82
Στιγμιαίος καφές	24%	1.385,70	1.117,50	268,20
Καφές Lavazza	24%	34.129,00	27.523,39	6.605,61
Σοκολάτα	24%	2.985,20	2.407,42	577,78
Ελληνικός καφές	24%	7.235,80	5.835,32	1.400,48
Σύνολο		71.627,60	57.764,19	13.863,41

Τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2019 προσδιορίζονται σε **57.764,19 €**

Τα **καθαρά κέρδη** της προσφεύγουσας οντότητας προσδιορίζονται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	57.764,19
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	-16.875,03
Μεικτό κέρδος	40.889,16
Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων	-37.885,40
Αποτελέσματα προ φόρων	3.003,76
Αποσβέσεις	-4.242,15
Αποτελέσματα προ φόρων	-1.238,39
Διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	370,30
Λογιστικές διαφορές	4.144,60
Τελικά αποτελέσματα προ φόρων	3.276,51

Τα τελικά έσοδα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2019 προσδιορίζονται παρακάτω και επιλέγεται το εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως μεγαλύτερο.

Πηγές φορολογητέου εισοδήματος	Δήλωσης σε ευρώ	Γενικές διατάξεις	Έμμεση τεχνική
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	3.276,51
Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα	10.523,90	6.365,59	0,00
Απαλλασσόμενο εισόδημα	0,00	0,00	0,00
Τόκοι καταθέσεων	7,89	7,89	7,89
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	30,75	30,75	30,75
Έσοδα από ακίνητα	3.420,00	9.500,00	9.500,00*
Εισόδημα αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης	10.295,00	10.295,00	10.295,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα	836,36	0,00	0,00
Αδικοιολόγητη προσαύξηση περιουσίας		8.162,25	8.162,25
Φορολογητέο εισόδημα	4.295,00	17.700,89	20.977,40

*Το εισόδημα από ακίνητα ύψους 10.000,00 €, μετά τις αποσβέσεις κλπ., διαμορφώνεται στο ποσό των 9.500,00 € και το φορολογητέο εισόδημα μειώνεται από ο ποσό των 21.477,40 στο ποσό των **20.977,40 €**

Επειδή, όσον αφορά στον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με τη δωρεάν διάθεση των μπουκαλιών νερού 0,5 lt, ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι αν και ο προσφεύγων στο με αρ. πρωτ./05-04-2023 απαντητικό του υπόμνημα επί των με αρ. πρωτ.και/24-3-2023 αιτημάτων παροχής στοιχείων δεν διευκρίνισε επακριβώς αν τα νερά συνοδεύουν δωρεάν τον καφέ ή όχι, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης αποδέχεται τον εν λόγω ισχυρισμό και συνεπώς δεν προσδιορίζει ακαθάριστα έσοδα για το προϊόν νερό. Ως εκ τούτου, απαραδέκτως προβάλλεται ο ανωτέρω ισχυρισμός με την κρινόμενη προσφυγή ως άνευ αντικειμένου.

Σχετικά με την επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ

Επειδή στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση».

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από 1-1-2015 και μετά, ορίζεται ότι: «11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου», ενώ στην παρ. 10 ορίζεται ότι: «10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων».

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4987/2022 ορίζεται :

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ...ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι

υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περ. ιε' και ιστ' της παρ. 1,.....»

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για το προϊόν «ελληνικός καφές», ο προσφεύγων δεν έχει λάβει και δεν έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία κανένα παραστατικό αγοράς. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την αγορά του εν λόγω αγαθού λάμβανε παραστατικό λιανικής πώλησης αντί για τιμολόγιο. Ο εν λόγω ισχυρισμός ωστόσο τυγχάνει απορριπτέος διότι δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο. Από τα δεδομένα δε της ταμειακής μηχανής προέκυψε ότι ο προσφεύγων έχει πωλήσει στο φορολογικό έτος 2017 1.534 ελληνικούς καφέδες, στο φορολογικό έτος 2018 2.455 ελληνικούς καφέδες και στο φορολογικό έτος 2019 3.289 ελληνικούς καφέδες και αυτό συνεπάγεται ότι έχει αντίστοιχα αγοράσει και την ανάλογη ποσότητα παρασκευής καφέ, ήτοι αγόρασε κατ' ελάχιστο 10.738 γραμμάρια ελληνικού καφέ για το φορολογικό έτος 2017, 23.023 γραμμάρια ελληνικού καφέ για το φορολογικό έτος 2018 και 17.185 γραμμάρια ελληνικού καφέ για το φορολογικό έτος 2019. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμο της παρ. 1 περ. ιστ' και παρ. 2 περ. η' του άρθρου 54 του ΚΦΔ για τη μη ζήτηση, μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση παραστατικών αγοράς για την αγορά του εν λόγω αγαθού και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/08/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) Την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./06-07-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

β) Την **τροποποίηση**

- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017,

- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018,
- της υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Η υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	5.295,00	82.292,95	37.270,70	
	της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό					7.506,06
Χρεωστικό ποσό		925,29	27.113,00	8.431,35	
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε		1.260,54	1.260,54	1.260,54	
Προκαταβολή φόρου		411,85	411,85	411,85	
Τέλη χαρτοσήμου					
ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			13.093,86	3.753,03	3.753,03
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.757,37	1.148,60	1.148,60
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	76,60	44.115,54	12.484,29	12.407,69
	για επιστροφή				

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2017

Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης (43Α Ν.4172/2013)	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
37.270,70	12.000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	10.000,00	5,00%	500,00
	7.270,70	6,50%	472,60
Σύνολο	37.270,70		1.148,60

Η υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
---------	---------	---------	-----------------------------	----------------------------

Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	4.995,00	33.604,76	11.308,87	
	της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό					1.146,78
Χρεωστικό ποσό		859,11	7.081,26	2.005,89	
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε		412,71	412,71	412,71	
Προκαταβολή φόρου		345,26	345,26	345,26	
Τέλη χαρτοσήμου					
ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.111,08	573,39	573,39
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			910,31		
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.441,66	11.685,20	3.161,83	1.720,17
	για επιστροφή				

Η υπ' αριθμ./06-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	4.295,00	43.061,67	20.977,40	
	της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό					4.135,61
Χρεωστικό ποσό		698,17	10.074,35	4.840,55	
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε		346,44	346,44	346,44	
Προκαταβολή φόρου		184,00	184,00	184,00	
Τέλη χαρτοσήμου					
ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			4.688,09	2.071,19	2.071,19
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.555,63	224,87	224,87
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.185,73	16.805,63	7.624,17	6.438,44
	για επιστροφή				

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2019

Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης (43Α Ν.4172/2013)	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
20.977,40	12,000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	977,40	5,00%	48,87
Σύνολο	20.977,40		224,87

Η υπ' αριθμ.**/06-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 τροποποιείται ως εξής :

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει ελέγχου (2)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3) – (1)
Εκροές				
Αξία φορολογητέων εκροών	23.450,60	123.329,44	78.307,19	54.856,59
Σύνολο Φόρου εκροών 24%	5.628,14	29.599,07	18.793,72	13.165,58
Εισροές				
Αξία φορολογητέων εισροών	35.064,70	34.037,16	34.037,16	1.027,54
Φόρος Εισροών	7.797,16	7.565,00	7.565,00	232,16
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	1,93	1,93	1,93	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.167,09	7.563,07	7.563,07	5.395,98
Π.Υ. προηγούμενης περιόδου	4.389,73	4.389,73	4.389,73	
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.556,82			6.556,82
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο		17.806,82	6.840,92	6.840,92
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		8.903,42	3.420,46	3.420,46
Σύνολο φόρου για καταβολή		26.710,24	10.261,38	10.261,38

Η υπ' αριθμ.**/06-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018 τροποποιείται ως εξής :

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει ελέγχου (2)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (3)	Διαφορά (4) – (1)
Εκροές				
Αξία φορολογητέων εκροών	34.051,98	79.995,98	57.700,09	23.648,11
Σύνολο Φόρου εκροών 24%	8.166,07	19.199,04	13.848,02	5.168,95
Εισροές				
Αξία φορολογητέων εισροών	29.888,24	28.874,88	28.874,88	1.013,36
Φόρος Εισροών	6.409,29	6.215,45	6.215,45	193,84
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	2,12	2,12	2,12	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.407,17	6.213,33	6.213,33	193,84

Π.Υ. προηγούμενης περιόδου	6.556,82			-6.556,82
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.797,92			- 4.797,92
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο		12.985,71	7.634,69	7.634,69
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		6.492,86	3.817,35	3.817,35
Σύνολο φόρου για καταβολή		19.478,57	11.452,04	11.452,04

Η υπ' αριθμ.**/06-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2019 -31/12/2019 τροποποιείται ως εξής :

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει ελέγχου (2)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3) – (1)
Εκροές				
Αξία φορολογητέων εκροών	48.108,38	79.848,46	57.764,19	9.655,81
Σύνολο Φόρου εκροών 24%	11.517,38	19.163,63	13.863,41	2.346,03
Εισροές				
Αξία φορολογητέων εισροών	29.076,53	28.720,72	28.720,72	355,81
Φόρος Εισροών	5.739,09	5.656,83	5.656,83	82,26
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,14	0,14	0,14	
ΦΠΑ που καταβλήθηκε	980,51	980,51	980,51	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.719,46	6.637,20	6.637,20	82,26
Π.Υ. προηγούμενης περιόδου	4.797,92			
Πιστωτικό υπόλοιπο				
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		12.526,43	7.226,21	7.226,21
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		6.263,21	3.613,11	3.613,11
Σύνολο φόρου για καταβολή		18.789,64	10.839,32	10.839,32

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

1. Η με αριθμό**/06-07-2023** 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	44.038,94 €	12.407,69 €

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/**06-07-2023** 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	10.243,54 €	1.720,17 €

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/**06-07-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	15.619,90 €	6.428,28 €

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/**06-07-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού		26.710,24 €	10.261,38 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.556,82 €	0,00	0,00

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

5. Η με αριθμό/**06-07-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού		19.478,57 €	11.452,04 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.797,92 €	0,00	0,00

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

6. Η με αριθμό/**06-07-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	18.789,64 €	10.839,32 €

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

7. Η με αριθμό **..../06-07-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	500,00 €	500,00 €

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.