



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 27/01/2023

Αριθμός απόφασης: 231

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 30/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:

....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ:

- α) της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
 - β) της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
 - γ) της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
 - δ) της υπ' αριθ./01.09.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017,
 - ε) της υπ' αριθ./01.09.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018,
 - στ) της υπ' αριθ./01.09.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019,
 - ζ) της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017,
 - η) της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
 - θ) της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./01.09.2022,/01.09.2022 και/01.09.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./01.09.2022,/01.09.2022 και/01.09.2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./01.09.2022,/01.09.2022 και/01.09.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2017 – 31/12/2017, 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

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

Επί της από 30/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» 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:

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες που αναγνωρίζονται φορολογικά της προσφεύγουσας εταιρείας (ψητοπωλείου) από 441.931,24€ σε 180.756,47€, για το φορολογικό έτος 2017, λόγω α) αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 209.511,99€, που διαπιστώθηκε έπειτα από την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 366.881,50€ έναντι δηλωθέντων ποσού 157.369,51€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδά της, της αξίας δαπάνης που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (ως λογιστικής διαφοράς), ποσού 51.622,78€, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιδ' του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες που αναγνωρίζονται φορολογικά της προσφεύγουσας εταιρείας από 329.392,33€ σε 85.492,91€, για το φορολογικό έτος 2018, λόγω α) μη αναγνώρισης ζημιάς παρελθόντων ετών ύψους 31.073,98€, β) αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 164.306,95€, που διαπιστώθηκε έπειτα από την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 369.342,48€ έναντι δηλωθέντων ποσού 205.035,53€, και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδά της, της αξίας δαπάνης που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (ως λογιστικής διαφοράς), ποσού 48.518,49€, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιδ' του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες που αναγνωρίζονται φορολογικά ποσού 238.454,78€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 9.820,84€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 4.910,42€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 14.731,26€, λόγω α) μη αναγνώρισης ζημιάς παρελθόντων ετών ύψους 32.068,97€, β) αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 189.698,22€, που διαπιστώθηκε έπειτα από την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου

του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 459.020,11€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 269.321,89€, και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδά της, της αξίας δαπάνης που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και δεν καταβλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (ως λογιστικής διαφοράς), ποσού 57.607,77€, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιδ' του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 105.365,76€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 219.511,99€ πλέον ΦΠΑ 52.682,88€, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 11 – 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 52.682,88€ x 200%.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 83.641,90€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 174.253,94€ πλέον ΦΠΑ 41.820,95€, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 11 – 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 41.820,95€ x 200%.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 72.006,08€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 199.698,22€ πλέον ΦΠΑ 36.033,04€, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 11 – 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 36.033,04€ x 200%.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 46,41€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 52.636,47€, λόγω επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και κατ'

επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού 219.511,99€ πλέον ΦΠΑ 52.682,88€.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 101,46€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 41.719,49€, λόγω επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού 174.253,94€ πλέον ΦΠΑ 41.820,95€.

Με την υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 30,88€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 36.002,16€, λόγω επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού 199.698,22€ πλέον ΦΠΑ 36.033,04€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος επαναπροσδιορισμός εισοδήματος. Εσφαλμένος υπολογισμός ποσοτήτων και χρήσης υλικών. Δεν υπολογίστηκαν απώλειες/φθορές και κεράσματα.
2. Εσφαλμένη – Μη αξιόπιστη μέθοδος επαναπροσδιορισμού εισοδήματος. Η ελεγκτική αρχή όφειλε να εφαρμόσει τη μέθοδο της αρχής αναλογιών με συντελεστή μικτού κέρδους 25%.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός ΦΠΑ ως αποτέλεσμα του εσφαλμένου επαναπροσδιορισμού των εσόδων. Ασυμφωνία ποσού μεταξύ σημειώματος διαπιστώσεων – προσωρινών προσδιορισμών και οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου.

4. Εσφαλμένος υπολογισμός προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013. Δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αλλά η υποβολή ανακριβούς δήλωσης. Παρήλθε η πενταετία από την έκδοση της αρχικής πράξης (27/01/2017 και όχι 20/09/2017 που αναφέρει η ελεγκτική αρχή). Ασυμφωνία ως προς το ύψος του προστίμου μεταξύ σημειώματος διαπιστώσεων και πράξεων. Για τον υπολογισμό του προστίμου έπρεπε να αφαιρεθεί ο ΦΠΑ των προγενέστερων παραβάσεων μη έκδοσης.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«...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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...».*

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

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».*

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 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, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «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... 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... 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:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ 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 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «...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 οριζομένων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

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

των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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... 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...».

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, με το άρθρο 7 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο

φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/07.11.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού. στοιχείου, (όπως

τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 01/09/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, δεδομένου ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς της και

συγκεκριμένα η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Με βάση τη μέθοδο αυτή, ως εκτενώς αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, λήφθηκαν δεδομένα από τις αγορές και τις ποσότητες πωλούμενων εμπορευμάτων (πίτες, κρέατα, ποτά, αναψυκτικά) και λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες για τη λειτουργία της επιχείρησης που παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα, με τα υπ' αριθ. πρωτ./11.05.2022 και/05.07.2022 υπομνήματά της, ως απάντηση στις υπ' αριθ. πρωτ./15.04.2022 και/05.07.2022 προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων, για το βάρος των μερίδων και των τεμαχίων και το ποσοστό απώλειας βάρους κατά τη διαδικασία ψησίματος, αλλά και τις υπ' αριθ. πρωτ./08.02.2022 και/15.04.2022 υπεύθυνες δηλώσεις του διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας αναφορικά με τις τιμές των πωλούμενων εμπορευμάτων, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, α) για το έτος 2017, στο ποσό των 366.881,50€ έναντι δηλωθέντος ποσού 157.369,51€, δη διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ποσού 209.511,99€ και, συνοπολογιζόμενης της αυτοπαράδοσης αγαθών ύψους 10.000,00€, η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 52.682,88€, β) για το έτος 2018, στο ποσό των 369.342,48€ έναντι δηλωθέντος ποσού 205.035,53€, δη διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ποσού 164.306,95€ και, συνοπολογιζόμενης της αυτοπαράδοσης αγαθών ύψους 10.000,00€, η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 41.820,95€, και γ) για το έτος 2019, στο ποσό των 459.020,11€ έναντι δηλωθέντος ποσού 269.321,89€, δη διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ποσού 189.698,22€ και, συνοπολογιζόμενης της αυτοπαράδοσης αγαθών ύψους 10.000,00€, η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 36.033,04€.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή αποδέχτηκε και έλαβε υπόψη της τα υπομνήματα της προσφεύγουσας και ειδικότερα ότι:

- *«Το είδος πίτα Νο 1 διατίθεται ως συνοδευτικό των μερίδων σε ποσοστό 30% και ως τυλιχτά σε ποσοστό 70%, όπου μέσα περιέχουν τα παρακάτω είδη: (σουβλάκι χοιρινό, σουβλάκι κοτόπουλο, γύρος χοιρινός, λουκάνικο, σουτζουκάκι). Όλα αυτά τα τυλιχτά πωλούνται έναντι 2,20€ έκαστο πακέτο και 2,50€ για κατανάλωση εντός του καταστήματος, σε ποσοστό 50%-50%».*
- *«Η ποσότητα νωπού κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ μερίδα τιμοκαταλόγου (4 τεμάχια), είναι 400 γραμμάρια με ποσοστό φύρας 20%».*

- «Η ποσότητα νωπού κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ μερίδα τιμοκαταλόγου (4 τεμάχια), είναι 400 γραμμάρια με ποσοστό φύρας 20%».
- «Η ποσότητα ψημένου κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος ΚΕΜΠΑΠ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ μερίδα τιμοκαταλόγου είναι 400 γραμμάρια. Όλα τα παρασκευαζόμενα με κοτόπουλο (σουβλάκι κοτόπουλο, кемπάπ κοτόπουλου) μετά το ψήσιμο έχουν φύρα 20%, πλέον ενός ποσοστού φύρας 10% που έχουν κατά την παρασκευή τους».
- «Η ποσότητα ψημένου κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος ΚΕΜΠΑΠ ΧΟΙΡΙΝΟ μερίδα τιμοκαταλόγου είναι 450 γραμμάρια. Όλα τα παρασκευαζόμενα με χοιρινό (σουβλάκι χοιρινό, кемπάπ χοιρινό, γύρος χοιρινός) μετά το ψήσιμο έχουν φύρα 25-30%, πλέον ενός ποσοστού φύρας 10% που έχουν κατά την παρασκευή τους».
- «Η ποσότητα νωπού κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος ΚΕΜΠΑΠ ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙ μερίδα τιμοκαταλόγου (3 τεμάχια) είναι 380 γραμμάρια με ποσοστό φύρας 10%».
- «Η ποσότητα νωπού κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ μερίδα τιμοκαταλόγου (3 τεμάχια) είναι 380 γραμμάρια με ποσοστό φύρας 10%».
- «Η ποσότητα ψημένου κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος ΚΕΜΠΑΠ ΖΥΓΟΥΡΙ μερίδα τιμοκαταλόγου είναι 450 γραμμάρια με ποσοστό φύρας 30% μετά την απομάκρυνση του κόκκαλου και επιπλέον 30% φύρα ψησίματος».
- «Ο γύρος που περισσεύει στη σούβλα στο τέλος της ημέρας σε ποσοστό 6%, δεν πωλείται την επόμενη ημέρα παρά χρησιμοποιείται ως συνοδευτικός μεζές που προσφέρεται από την επιχείρηση με κάθε κατανάλωση οινόπνευματων ποτών».
- «Η ποσότητα ψημένου κρέατος για την παραγωγή του τελικού προϊόντος «ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ» μερίδα τιμοκαταλόγου είναι στα 450 γραμμάρια. Η ποσότητα γύρου που προετοιμάζεται από την επιχείρηση διατίθεται στην κατανάλωση σε ποσοστό 70% ως γύρος τυλιχτός σε πίτα και σε ποσοστό 30% ως γύρος χοιρινός μερίδα τιμοκαταλόγου».

Κατόπιν των υπολογισμών, όπως εκτενώς καταγράφονται στις σελίδες 10 – 341 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ως κατωτέρω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
ΕΙΔΟΣ ΠΟΤΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ(24%)
A.1.1. αναψυκτικά σε μπουκάλι 0,25 λίτρα	11.138,40	8.982,58	2.155,82
A.1.2. «αναψυκτικά σε μπουκάλι 0,50 λίτρα»	504,00	406,45	97,55
A.1.3. «αναψυκτικά σε κουτί 0,33 λίτρα»	5.389,20	4.346,13	1.043,07
A.1.4. «μπύρα σε κουτί 0,33 λίτρα»	216,00	174,19	41,81
A.1.5. «ρετσίνα 0,25 λίτρα»	7.056,00	5.690,32	1.365,68
A.1.6. «ρετσίνα 0,50 λίτρα»	9.660,00	7.790,32	1.869,68
A.1.7. «κρασί 0,50 λίτρα»	1.484,00	1.196,77	287,23
A.1.8. «κρασί 0,25 λίτρα»	260,00	209,68	50,32
A.1.9. «μπύρα FIX 0,50 λίτρα»	5.220,00	4.209,68	1.010,32
A.1.10. «μπύρα AMSTEL 0,50 λίτρα»	18.900,00	15.241,94	3.658,06
A.1.11. «μπύρα HEINEKEN 0,50 λίτρα»	14.420,00	11.629,03	2.790,97
A.1.12. «μπύρα KAIZER 0,50 λίτρα»	10.570,00	8.524,20	2.045,80
A.1.13. «μπύρα BERGINA 0,50 λίτρα»	2.880,00	2.322,58	557,42
A.1.14. «μπύρα ALFA 0,50 λίτρα»	19.980,00	16.112,90	3.867,10
A.1.15. «ούζο ΠΙΛΑΒΑ»	3.870,00	3.120,97	749,03
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΤΑ	111.547,60	89.957,74	21.589,86
ΕΙΔΟΣ ΦΑΓΗΤΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ(24%)
A.2.1. ΠΙΤΕΣ	78.302,00	63.146,77	15.155,23
A.2.2 ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	32.344,00	26.083,87	6.260,13
A.2.3 ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	19.500,00	15.725,81	3.774,19
A.2.4 ΚΕΜΠΑΠ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	111.678,00	90.062,90	21.615,10
A.2.5 ΚΕΜΠΑΠ ΧΟΙΡΙΝΟ	61.362,00	49.485,48	11.876,52
A.2.6 ΚΕΜΠΑΠ ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙ	6.279,00	5.063,71	1.215,29
A.2.7 ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	8.014,50	6.463,31	1.551,19
A.2.8 ΚΕΜΠΑΠ ΖΥΓΟΥΡΙ	10.021,50	8.081,85	1.939,65
A.2.9 ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ	31.154,50	25.124,60	6.029,90
ΣΥΝΟΛΟ ΦΑΓΗΤΑ	358.655,50	289.238,30	69.417,20
ΜΕΙΟΝ ΙΔΙΟΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΕΤΟΥΣ	15.270,03	12.314,54	2.955,49
ΣΥΝΟΛΟ ΦΑΓΗΤΑ	343.385,47	276.923,76	66.461,71
ΤΕΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	454.933,07	366.881,50	88.051,57

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
ΕΙΔΟΣ ΠΟΤΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ(24%)
B.1.1. αναψυκτικά σε μπουκάλι 0,25 λίτρα	11.663,60	9.406,13	2.257,46
B.1.2. «αναψυκτικά σε μπουκάλι 0,50 λίτρα»	180,00	145,16	34,84
B.1.3. «αναψυκτικά σε κουτί 0,33 λίτρα»	7.610,40	6.137,42	1.472,98
B.1.4. «ρετσίνα 0,25 λίτρα»	7.088,00	5.716,13	1.371,87
B.1.5. «ρετσίνα 0,50 λίτρα»	9.208,50	7.426,21	1.782,29
B.1.6. «κρασί 0,50 λίτρα»	1.532,00	1.235,48	296,52
B.1.7. «μπύρα FIX 0,50 λίτρα»	4.740,00	3.822,58	917,42
B.1.8. «μπύρα AMSTEL 0,50 λίτρα»	20.040,00	16.161,29	3.878,71

B.1.9. «μπύρα HEINEKEN 0,50 λίτρα»	11.410,00	9.201,61	2.208,39
B.1.10. «μπύρα KAIZER 0,50 λίτρα»	11.270,00	9.088,71	2.181,29
B.1.11. «μπύρα BERGINA 0,50 λίτρα»	3.780,00	3.048,39	731,61
B.1.12. «μπύρα ALFA 0,50 λίτρα»	25.920,00	20.903,23	5.016,77
B.1.13. «ούζο ΠΙΛΑΒΑ»	4.260,00	3.435,48	824,52
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΤΑ	118.702,50	95.727,82	22.974,68
ΕΙΔΟΣ ΦΑΓΗΤΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ(24%)
B.2.1. ΠΙΤΕΣ	71.064,00	57.309,68	13.754,32
B.2.2 ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	24.778,00	19.982,26	4.795,74
B.2.3 ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	18.798,00	15.159,68	3.638,32
B.2.4 ΚΕΜΠΑΠ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	109.998,00	88.708,06	21.289,94
B.2.5 ΚΕΜΠΑΠ ΧΟΙΡΙΝΟ	63.644,00	51.325,80	12.318,20
B.2.6 ΚΕΜΠΑΠ ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙ	5.739,50	4.628,63	1.110,87
B.2.7 ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	8.651,50	6.977,02	1.674,48
B.2.8 ΚΕΜΠΑΠ ΖΥΓΟΥΡΙ	12.350,50	9.960,08	2.390,42
B.2.9 ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ	38.584,00	31.116,13	7.467,87
ΣΥΝΟΛΟ ΦΑΓΗΤΑ	353.607,50	285.167,34	68.440,16
ΜΕΙΟΝ ΙΔΙΟΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΕΤΟΥΣ	14.325,32	11.552,68	2.772,64
ΣΥΝΟΛΟ ΦΑΓΗΤΑ	339.282,18	273.614,66	65.667,52
ΤΕΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	457.984,68	369.342,48	88.642,20

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019						
ΧΡΟΝΙΚΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ	01/01-19/05/2019			20/05-31/12/2019		
ΕΙΔΟΣ ΦΑΓΗΤΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ	ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ(24%)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ	ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ (13%)
Γ.2.1 ΠΙΤΕΣ	42.112,00	33.961,29	8.150,71	86.527,00	76.572,57	9.954,43
Γ.2.2 ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	5.850,00	4.717,74	1.132,26	12.454,00	11.021,24	1.432,76
Γ.2.3 ΣΟΥΒΛΑΚΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	6.799,00	5.483,07	1.315,93	15.964,00	14.127,43	1.836,57
Γ.2.4 ΚΕΜΠΑΠ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ	40.201,00	32.420,16	7.780,84	88.991,00	78.753,10	10.237,90
Γ.2.5 ΚΕΜΠΑΠ ΧΟΙΡΙΝΟ	21.056,00	16.980,65	4.075,35	42.805,00	37.880,53	4.924,47
Γ.2.6 ΚΕΜΠΑΠ ΣΟΥΤΖΟΥΚΑΚΙ	2.678,00	2.159,68	518,32	5.694,00	5.038,94	655,06
Γ.2.7 ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	3.874,00	3.124,19	749,81	5.187,00	4.590,27	596,73
Γ.2.8 ΚΕΜΠΑΠ ΖΥΓΟΥΡΙ	1.496,00	1.206,45	289,55	13.761,50	12.178,32	1.583,18
Γ.2.9 ΓΥΡΟΣ ΧΟΙΡΙΝΟΣ	16.627,00	13.408,87	3.218,13	28.561,00	25.275,22	3.285,78
ΣΥΝΟΛΟ ΦΑΓΗΤΑ	140.693,00	113.462,10	27.230,90	299.944,50	265.437,62	34.506,88
ΜΕΙΟΝ ΙΔΙΟΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΕΤΟΥΣ	4.483,44	3.615,68	867,76	9.533,34	8.436,59	1.096,75
ΣΥΝΟΛΟ ΦΑΓΗΤΑ	136.209,56	109.846,42	26.363,14	290.411,16	257.001,03	33.410,13
		ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ		ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ(24%)	ΦΠΑ (13%)
ΣΥΝΟΛΟ ΦΑΓΗΤΑ		426.620,72		366.847,45	26.363,14	33.410,13
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019						
ΕΙΔΟΣ ΠΟΤΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ	ΦΠΑ(24%)			
Γ.1.1. αναψυκτικά σε μπουκάλι 0,25 λίτρα	12.656,80	10.207,10	2.449,70			
Γ.1.2. «αναψυκτικά σε μπουκάλι 0,50 λίτρα»	612,00	493,54	118,46			
Γ.1.3. «αναψυκτικά σε κουτί 0,33 λίτρα»	748,80	603,87	144,93			
Γ.1.4. «μπύρα σε κουτί 0,33 λίτρα»	180,00	145,16	34,84			
Γ.1.5. «ρετσίνα 0,25 λίτρα»	7.472,00	6.025,81	1.446,19			
Γ.1.6. «ρετσίνα 0,50 λίτρα»	9.376,50	7.561,69	1.814,81			

Γ.1.7. «κρασί 0,50 λίτρα»	1.808,00	1.458,06	349,94	
Γ.1.8. «μπύρα FIX 0,50 λίτρα»	4.800,00	3.870,97	929,03	
Γ.1.9. «μπύρα AMSTEL 0,50 λίτρα»	15.180,00	12.241,94	2.938,06	
Γ.1.10. «μπύρα HEINEKEN 0,50 λίτρα»	8.540,00	6.887,10	1.652,90	
Γ.1.11. «μπύρα KAIZER 0,50 λίτρα»	11.060,00	8.919,35	2.140,65	
Γ.1.12. «μπύρα BERGINA 0,50 λίτρα»	6.300,00	5.080,65	1.219,35	
Γ.1.13. «μπύρα ALFA 0,50 λίτρα»	30.060,00	24.241,94	5.818,06	
Γ.1.14. «ούζο ΠΙΛΑΒΑ»	5.500,00	4.435,48	1.064,52	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΤΑ	114.294,10	92.172,66	22.121,44	
ΤΕΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	540.914,82	459.020,11	48.484,58	33.410,13

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι από το άθροισμα των φιαλών αναψυκτικών και ποτών πρέπει να αφαιρεθεί ποσοστό απώλειας/φθοράς 10% και δωρεάν διάθεσης 10%, ήτοι συνολικό ποσοστό 20%. Αναφορικά, με τα ποσοστά της διάθεσης άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ. Περαιτέρω, μολονότι πιθανόν να υφίστανται κάποιες απώλειες στα εμπορεύματα αυτά κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, τις οποίες όφειλε η προσφεύγουσα να αποδείξει με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, γίνεται δεκτό ότι, κατά κοινή λογική και πείρα, το ποσοστό των φυσικών απωλειών/φθορών στα αναψυκτικά/ποτά ανέρχεται στο 5% των αγορών της. Ως εκ τούτου, επί των (καθαρών) αξιών για πωλήσεις αναψυκτικών και ποτών αναγνωρίζεται ποσοστό απώλειας/φθοράς 5%, ως κατωτέρω:

Κατηγορία	Καθαρή αξία	Απώλειες 5% επί των εσόδων	Απώλειες 5% επί του ΦΠΑ
Αξίες αναψυκτικών/ποτών 2017	89.957,74	4.497,89	1.079,49
Αξίες αναψυκτικών/ποτών 2018	95.727,82	4.786,39	1.148,73
Αξίες αναψυκτικών/ποτών 2019	92.172,66	4.608,63	1.106,07

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι από το άθροισμα των τεμαχίων πίτας πρέπει να αφαιρεθεί ποσοστό απώλειας/φθοράς 10%, δωρεάν προσφοράς 5% και δωρεάν πιτών με διπλό ζυμάρι 20%, ήτοι συνολικό ποσοστό 35%. Ωστόσο, οι απώλειες/φθορές στις πίτες εμμέσως έχουν συνυπολογιστεί από την ελεγκτική αρχή με την αφαίρεση ποσοστού 36% της ποσότητας κρέατος που αναλώθηκε για γύρο σε πίτες, ως απώλεια κατά την παραγωγική διαδικασία του προϊόντος. Το ανωτέρω

ποσοστό αντιστοιχεί σε 2.831 κιλά κρέατος για το έτος 2017 (11.235.000 γραμμάρια κρέατος x 36% απώλειες x 70% σε πίτες), σε 3.506 κιλά κρέατος για το έτος 2018 (13.913.000 γραμμάρια κρέατος x 36% απώλειες x 70% σε πίτες), σε 2.595,6 κιλά κρέατος για το έτος 2019 (10.300.000 γραμμάρια κρέατος x 36% απώλειες x 70% σε πίτες). Λαμβάνοντας υπόψη ότι το βάρος των διατεθέντων τεμαχίων νωπού κρέατος (σουβλάκι κοτόπουλο, σουβλάκι χοιρινό), σύμφωνα με τα υπομνήματα της προσφεύγουσας, ανέρχεται σε 100 γραμμάρια και επομένως, κατ' εκτίμηση των συνθηκών η ποσότητα των ψημένων τοιαύτων ειδών και άρα και του γύρου που τοποθετείται στην πίτα δεν υπερβαίνει τα 100 γραμμάρια, οι ανωτέρω ποσότητες φύρας αντιστοιχούν τουλάχιστον σε 28.310 πίτες το 2017, 35.060 πίτες το 2018 και 25.956 πίτες το 2019, ενώ η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις πωληθείσες πίτες (τυλιχτά) σε 33.320, 30.240 και 36.820 αντίστοιχα. Συνεπώς, η ποσότητα κρέατος που έχει αφαιρεθεί ως απώλεια κατά την παραγωγική διαδικασία υπερκαλύπτει το ποσοστό απώλειας/φθοράς (πιτών) 10% που αξιώνει η προσφεύγουσα. Για δε τα ποσοστά της διάθεσης άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή υπολόγισε ότι οι πίτες διατέθηκαν μόνο με γύρο χοιρινό, ενώ πουλήθηκαν και άλλα προϊόντα όπως σουβλάκι (χοιρινό και κοτόπουλο), κεμπάπ (χοιρινό και κοτόπουλο) και λουκάνικο, με αποτέλεσμα να υπολογιστούν εις διπλούν οι πωλήσεις αυτών των ειδών τόσο ως τυλιχτά (πίτες) όσο και ως μερίδες. Η δε αναλογία διάθεσης τυλιχτών και μερίδων σε όλα τα είδη κρέατος είναι 70% και 30% αντίστοιχα, όπως υποστηρίζει. Από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή αφείρεσε, για την πώληση γύρου σε πίτες (τυλιχτών), ποσοστό 70% από τις συνολικές παρασκευασθείσες ποσότητες γύρου χοιρινού, καθώς για το εν λόγω είδος προσδιόρισε την αξία των πωληθέντων τεμαχίων (τυλιχτών) με βάση την ποσότητα των πιτών, που αντιστοιχούν σε 5.033 κιλά κρέατος για το έτος 2017 (11.235.000 γραμμάρια κρέατος x 36% απώλειες x 70%), σε 6.233 κιλά κρέατος για το έτος 2018 (13.913.000 γραμμάρια κρέατος x 36% απώλειες x 70%), σε 4.614 κιλά κρέατος για το έτος 2019 (10.300.000 γραμμάρια κρέατος x 36% απώλειες x 70%). Λαμβάνοντας υπόψη ότι το βάρος των τεμαχίων νωπού κρέατος, σύμφωνα με τα υπομνήματα της προσφεύγουσας, ανέρχεται σε 100 γραμμάρια και επομένως, κατ' εκτίμηση των συνθηκών η ποσότητα του ψημένου γύρου που τοποθετείται στην πίτα δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 100 γραμμάρια, οι ανωτέρω ποσότητες αντιστοιχούν σε 50.330 πίτες το 2017, 62.330 πίτες το 2018 και 46.140 πίτες το 2019, ενώ η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις πωληθείσες πίτες (τυλιχτά) σε 33.320, 30.240 και 36.820 αντίστοιχα.

Δηλαδή, η συνολική ποσότητα του γύρου που αφαιρέθηκε λόγω διάθεσης αυτής στην παρασκευή τυλιχτών υπερβαίνει εμφανώς τον αριθμό των τυλιχτών που προσδιόρισε ο έλεγχος και κατ' επέκταση τα έσοδα από τις πωλήσεις τους, προς όφελος της προσφεύγουσας. Ακόμη όμως και στην περίπτωση που οι αναγωγές γίνουν με βάση την αξία πώλησης των τυλιχτών και των μερίδων, η τιμή ανά κιλό κρέατος στα τυλιχτά (όλων των ειδών) προσδιορίζεται σε 22€ - 25€ το κιλό (100 γραμμάρια με τιμή 2,20€ - 2,50€) και στις μερίδες σε 14,50€ - 17,50€ το κιλό (400 – 450 γραμμάρια με τιμή 6,50€ - 7,00€). Τουτέστιν, ο μη αναλογικός προσδιορισμός των πιτών (τυλιχτών) σε όλα τα είδη κρέατος, παρά μόνον στο χοιρινό γύρο, είχε ως αποτέλεσμα των προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης επί το έλαττον προς όφελος της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή όφειλε να εφαρμόσει τη μέθοδο της αρχής αναλογιών με συντελεστή μικτού κέρδους 25%. Ωστόσο, όπως καταγράφεται και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η ελεγκτική αρχή, αφού διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, και αξιολογώντας τα διαθέσιμα στοιχεία προέκρινε ως καταλληλότερη μέθοδο μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, την σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, διότι δύνατο να προσδιοριστούν οι εισροές που αναλώνονταν ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος και ήταν γνωστή η τιμή πώλησης, όπως αυτή προέκυπτε από τον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας και η προσφεύγουσα διέθετε περιορισμένα είδη προϊόντος, σε σταθερές τιμές, καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, κατόπιν σχετικής εισήγησης του ελέγχου, ενέκρινε την χρήση της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, με την έκδοση υπ' αριθμ. πρωτ./07.07.2022 απόφασής του. Εξάλλου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της γιατί η αρχή των αναλογιών είναι καταλληλότερη από την εφαρμοσθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου όσο και για το συντελεστή μικτού κέρδους 25% που αυθαίρετα προσδιορίζει.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένο προσδιορισμό εισοδήματος και ΦΠΑ προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός για τις αξίες των αναψυκτικών/ποτών ως ανωτέρω σκεπτικό, ενώ ο έτερος ισχυρισμός της περί μη αξιόπιστης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού τους, προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζεται ότι: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. (...)*».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 62 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), ορίζει ότι: «*Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, ...*».

Εξάλλου, με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του ν.4174/2013, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση, να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη*

έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου».

Επειδή, δια του σημειώματος διαπιστώσεων η Φορολογική Αρχή οφείλει να αναφέρει σαφώς και με πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά, ώστε να προβεί σε σωστό προσδιορισμό, υπαγωγή και ερμηνεία του κανόνα δικαίου στον οποίο πρόκειται να στηριχθεί η δυσμενής της κρίση. Όσον αφορά, πάλι, τα νομικά δεδομένα, η Διοίκηση δεν είναι δυνατόν να αναγράφει, πριν προβεί στη δέουσα ακρόαση του διοικουμένου, την απόφαση που πρόκειται να λάβει ή την υπαγωγή στον κανόνα δικαίου, αφού η Διοίκηση δεν έχει τη δυνατότητα στο συγκεκριμένο στάδιο να προσδιορίσει με απόλυτη ακρίβεια το περιεχόμενο της μελλοντικής της απόφασης, που θα ληφθεί μόνον αφού ακούσει προσηκόντως τον ενδιαφερόμενο και συνεκτιμήσει τις παρουσιαζόμενες και υποστηριζόμενες ενώπιόν της απόψεις (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 1992, σελ. 221 – 222). Όμως, προς αποφυγή παρερμηνειών και παρεξηγήσεων, απαιτείται από τη Διοίκηση να γνωστοποιεί, όχι με απόλυτο τρόπο, στο θιγόμενο πρόσωπο δια της προσκλήσεως προς ακρόαση τον βασικό νομικό της προσανατολισμό, δηλαδή το τι έχει κατά νου να κάνει, πώς θα εξετάσει το παρόν ζήτημα, ποιον νομικό δρόμο είναι διατεθειμένη να ακολουθήσει. Με άλλα λόγια, παρουσιάζονται οι πιθανές λύσεις και οι εν δυνάμει εφαρμοστέοι κανόνες δικαίου υπό τους οποίους δύναται να υπαχθεί η υπό κρίση περίπτωση, με την επιφύλαξη ότι πρόκειται για «προσωρινή διαμόρφωση βουλήσεως» (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, οπ. π., σελ. 222) της Διοίκησης που θα γίνει οριστική μόνον μετά την προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία, κλήθηκε, με το υπ' αριθ./29.07.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τους συνημμένους σε αυτό υπ' αριθ. .../7,/8 και .../9 προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, όπως υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις της σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου. Με το εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου η αρμόδια Φορολογική Αρχή της γνωστοποίησε την «προσωρινή διαπίστωση» της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, δίχως να συμπεριλάβει κατά την επιμέτρηση του ύψους των προστίμων προγενέστερες ίδιες παραβάσεις (υποτροπή).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ουδόλως παραβιάσθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, καθώς δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα

επιχείρηση, όπως υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ενώπιον της φορολογικής αρχής, το δε υπόμνημά της ελήφθη υπόψη από την τελευταία, όπως άλλωστε προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, καθώς αντικρούστηκαν όλοι οι προβαλλόμενοι μ' αυτό λόγοι. Η δε διαφοροποίηση στην επιμέτρηση του προστίμου μεταξύ των προσωρινών προσδιορισμών προστίμου και των πράξεων επιβολής προστίμου είναι απόλυτα δικαιολογημένη, καθώς, αφενός, όπως προαναφέρθηκε, η Διοίκηση δεν είχε τη δυνατότητα στο στάδιο συντάξεως του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου να προσδιορίσει με απόλυτη ακρίβεια το περιεχόμενο της μελλοντικής της απόφασης, που λήφθηκε μόνον αφότου συνεκτίμησε τις απόψεις – αντιρρήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας αφετέρου δεν μεταβλήθηκε η νομική βάση της διαπραχθείσας παράβασης με τις εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, *«(…) το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν»*. Από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από τον νόμο ως «αυτόματη» συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από τον νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε πρόκειται για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, όλως επικουρικώς, όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του ΣτΕ (πρβλ. ΣτΕ 4447/2012), *«(…) όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής*

προηγούμενης ακρόασεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασεως κατά την διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως».

Επειδή, περαιτέρω, ο αιτών ζητά την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση χωρίς να προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο.

Επειδή, εξάλλου, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (ΣτΕ 4918/2012).

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ασυμφωνίας ως προς το ύψος του προστίμου μεταξύ σημειώματος διαπιστώσεων και πράξεων και εξ αυτού του λόγου παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος

τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα... 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς

αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των 250 ή 500 ευρώ, ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ίδιων παραβάσεων εντός πενταετίας. Με την αντικατάσταση της παραγράφου 5, καταρχήν, διατηρείται η πρόβλεψη περί μη σύρρευσης των προστίμων της παρ. 2 με τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58 Α. Ειδικά για την αποφυγή της σύρρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακρίβειας της παραγράφου 2 που οφείλεται και σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1,

δηλαδή ο φορολογούμενος δεν καταχώρησε, ως όφειλε, στην ελεγχόμενη δήλωση, τα ποσά και το φόρο των ανακριβώς εκδοθέντων ή μη εκδοθέντων στοιχείων και για το λόγο αυτό σε προγενέστερο χρόνο είχε επιβληθεί πρόστιμο, από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στο μη εκδοθέν ή στο ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και όχι το ελάχιστο επιβαλλόμενο πρόστιμο των 250 ευρώ, 500 ευρώ κλπ. Διευκρινίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης του προστίμου της παραγράφου 1 από αυτό της παραγράφου 2, λόγω ταυτόχρονης εφαρμογής, δεν απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή...».

Επειδή, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας της παράβασης αυτής για τους επιτόπιους μερικούς ελέγχους, η διάταξη προβλέπει ένα ελάχιστο όριο προστίμου, ανεξαρτήτως του αριθμού των παραβάσεων που διαπιστώνονται και ανεξαρτήτως του ύψους των συναλλαγών. Με βάση τις διατάξεις αυτές, το πρόστιμο που επιβάλλεται με βάση το άρθρο 58Α παρ. 1 δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής τόσο το αναλογικό πρόστιμο όσο και το ελάχιστο ανά φορολογικό έλεγχο προσαυξάνεται. Έτσι, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. [Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013, Κ. Πέτρου, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2018, σελ. 1675 επ.].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 προκύπτει ότι, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς της και συγκεκριμένα της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ποσού 219.511,99€ πλέον ΦΠΑ 52.682,88€ για το έτος 2017, 174.253,94€ πλέον ΦΠΑ 41.820,95€ για το έτος 2018 και 199.698,22€ πλέον ΦΠΑ 36.033,04€. Περαιτέρω, με την παρούσα απόφαση έγινε δεκτό ότι αναγνωρίστηκαν απώλειες/φθορές 5% επί των αξιών των αναψυκτικών ποτών που αντιστοιχούν σε 4.497,89€ πλέον ΦΠΑ 1.079,49€ για το έτος 2017, 4.786,39€ πλέον ΦΠΑ 1.148,73€ για το έτος 2018, 4.608,63€ πλέον ΦΠΑ 1.106,07€ για το έτος 2019, με αποτέλεσμα να περιοριστεί η αποκρυσταλλώσιμη ύλη κατά τα εν λόγω ποσά. Δεδομένου ότι με την εν λόγω έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορίστηκαν ακαθάριστα έσοδα, τα οποία ορίζονται ως η μεικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας (Παράρτημα Α ν.4308/2014), η διαπιστωθείσα αποκρυσταλλώσιμη ύλη δεν μπορεί παρά να ανάγεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που επισύρει τις προβλεπόμενες από το άρθρο 58Α ν.4174/2013 κυρώσεις.

Εν συνεχεία, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι, για την διάπραξη ίδιων παραβάσεων, ήτοι μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές υπαγόμενες σε ΦΠΑ, προηγήθηκε η έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 με αριθμούς/27.01.2017 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 109,43€ πλέον ΦΠΑ 26,27€,/20.09.2017 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 12,50€ πλέον ΦΠΑ 3,00€, 1282/13.11.2017 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 59,68€ πλέον ΦΠΑ 14,32€,/30.08.2018 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 145,56€ πλέον ΦΠΑ 34,94€,/10.09.2018 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 24,19€ πλέον ΦΠΑ 5,81€,/05.10.2018 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 38,31€ πλέον ΦΠΑ 9,19€,/15.03.2019 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 15,32€ πλέον ΦΠΑ 3,68€, και/11.07.2019 με αποκρυσταλλώσιμη ύλη 12,00€ πλέον ΦΠΑ 2,32€. Λόγω της προγενέστερης διάπραξης ίδιων παραβάσεων, η ελεγκτική αρχή επέβαλε την προβλεπόμενη κύρωση του άρθρου 58Α ν.4174/2013 προσαυξημένη κατά 200% επί του φόρου που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή επέβαλε καθ' υποτροπή τις υπό κρίση κυρώσεις διότι η αρχική πράξη εκδόθηκε στις 27/01/2017, με συνέπεια να έχει παρέλθει η οριζόμενη από τις διατάξεις

πενταετία. Ωστόσο, για την επιμέτρηση του ύψους του προστίμου, η υποτροπή δεν καθορίζεται από τον χρόνο διαπίστωσης της παράβασης αλλά από το χρόνο της εκ νέου διάπραξης της, η οποία πρέπει να συντελείται εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. Εν προκειμένω, οι υπό κρίση παραβάσεις διαπράχθηκαν στα επίμαχα έτη 2017, 2018 και 2019, ήτοι εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (27/01/2017).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α ν.4174/2013 αντί του ορθού της παρ. 2 του ίδιου άρθρου περί διαπίστωσης υποβολής ανακριβούς δήλωσης.

Επειδή, ωστόσο, η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε ορθά την παρ. 5 του εν λόγω άρθρου για την αποφυγή της σώρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακρίβειας της παραγράφου 2 που οφείλεται και σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1, και από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρέθηκε το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, με αποτέλεσμα να μην επιβληθεί πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν.4174/2013 με την έκδοση των συμπροσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για τον υπολογισμό του προστίμου έπρεπε να αφαιρεθεί ο ΦΠΑ των προγενέστερων παραβάσεων μη έκδοσης. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 δεν προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή συνυπολόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ των διαπιστωθεισών σε προγενέστερο χρόνο παραβάσεων μη έκδοσης. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, εκτός του περιορισμού τους ως προς τη μείωση της αποκρυσταλλώσεως ύλης λόγω απωλειών/φθορών στα αναψυκτικά/ποτά, ήτοι ΦΠΑ 2.158,98 (1.079,49€ x 200%) στο έτος 2017, 2.297,46€ (1.148,73€ x 200%) στο έτος 2018, 2.212,14€ (1.106,07€ x 200%) στο έτος 2019, πρέπει να μεταρρυθμιστούν κατά το ποσό των 87,18€ ((26,27€+3,00€+14,32€) x 200%) στο έτος 2017, 99,88€ ((34,94€ + 5,81€ + 9,19€) x 200%) στο έτος 2018 και 12,00€ ((3,68 + 2,32) x 200%) στο έτος 2019.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού των προστίμων του άρθρου 58Α ν.4174/2013 προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./30.09.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ,
2. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ,
3. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ,
4. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ,
5. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ,
6. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ,
7. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ,
8. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, και
9. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.09.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μείωση ζημιών που αναγνωρίζονται	261.174,77 €	256.676,88 €	4.497,89 €

Υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μείωση ζημιών που αναγνωρίζονται	243.899,42 €	234.615,14 €	9.284,28 €

Υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά
Κέρδη ή ζημιά	-121.692,90	68.005,32	63.396,69	-4.608,63
Λογιστικές διαφορές	800,00	58.407,77	58.407,77	0,00
Κέρδη φορολογικού έτους	-120.892,90	126.413,09	121.804,46	-4.608,63
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	-117.561,88	-85.492,91	-94.777,19	-9.284,28
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-238.454,78	40.920,18	27.027,27	-13.892,91
Φόρος που αναλογεί	0,00	9.820,84	6.486,54	-3.334,30
Διαφορά φόρου προς καταβολή		9.820,84	6.486,54	-3.334,30
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		4.910,42	3.243,27	-1.667,15
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		14.731,26	9.729,81	-5.001,45

Υπ' αριθ./01.09.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο (ΦΠΑ επί 200%)	105.365,76 €	103.119,60 €	-2.246,16 €

**Υπ' αριθ./01.09.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α
ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο (ΦΠΑ επί 200%)	83.641,90 €	81.244,56 €	-2.397,34 €

**Υπ' αριθ./01.09.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α
ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο (ΦΠΑ επί 200%)	72.006,08 €	69.781,94 €	-2.224,14 €

**Υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	46,41 €	46,41 €	0,00 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	52.636,47 €	51.556,98 €	-1.079,49 €

**Υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	101,46 €	101,46 €	0,00 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	41.719,49 €	40.570,76 €	-1.148,73 €

**Υπ' αριθ./01.09.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	30,88 €	30,88 €	0,00 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	36.002,16 €	34.896,09 €	-1.106,07 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.