



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/04/2024

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

Αριθμός απόφασης: 926

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ:

- α) της υπ' αριθ. /08.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018,
- β) της υπ' αριθ. /08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,
- γ) της υπ' αριθ. /08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,
- δ) της υπ' αριθ. /08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017,

ε) της υπ' αριθ./08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./08.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018, τις υπ' αριθ./08.11.2023 και/08.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./08.11.2023 και/08.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 – 31/12/2017 και 01/01/2018 – 31/12/2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 12/12/2023 και με αριθμό 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./08.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση (φαστ φουντ), για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε δύο (2) περιπτώσεις, έκδοσης του (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 270,90€ πλέον ΦΠΑ ποσού 35,22€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 10 – 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι $35,22€ \times 50\% < 250,00€$.

Με την υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ποσού 90.262,56€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 894,08€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 447,04€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.341,12€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 92.183,02€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 233.463,08€ έναντι δηλωθέντων ποσού 141.280,06€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και β) στην προσθήκη λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 2.143,54€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες φορολογικού έτους 2018 της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από 170.265,13€ σε 9.656,03€, ήτοι κατά το ποσό των 160.609,10€, λόγω α) μη αναγνώρισης ζημιάς παρελθόντων ετών ύψους 90.262,56€, β) διαπίστωσης ανακριβούς μεταφοράς δεδομένων των λογιστικών αρχείων εσόδων στη δήλωση εισοδήματος ποσού 536,22€, γ) εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου

εργασιών, και διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης 67.241,55€ και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 194.640,42€ έναντι δηλωθέντων ποσού 127.398,87€, και δ) προσθήκης λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 2.568,77€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 - 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 22.728,93€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 11.364,46€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 34.093,39€, λόγω α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων εκροών ποσού 92.183,02€ και φόρου αυτών 22.022,52€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 706,41€, δαπανών αξίας 2.570,54€.

Με την υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 16.526,13€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 8.263,07€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 24.789,20€, λόγω α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων εκροών ποσού 67.246,83€ και φόρου αυτών 16.064,99€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 461,14€, δαπανών αξίας 2.096,26€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 11/10/2023 εκθέσεων ΚΦΔ (ν.4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, 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. Μη νόμιμος ο έλεγχος λόγω υπαγωγής του προσφεύγοντος στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 6 ν.3610/2007. Κατάχρηση εξουσίας.
2. Εσφαλμένη εκτίμηση και αυθαίρετη εξαγωγή συμπεράσματος περί λήψης ανακριβών τιμολογίων.
3. Μη νόμιμη η απόρριψη δαπανών καυσίμων.
4. Παράνομη η έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω μη κοινοποίησης της εγκριτικής απόφασης και αιτιολόγησης αυτής για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/2013. Αβάσιμη και αυθαίρετη η εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής. Η φύρα ανέρχεται στα νωπά κρέατα κατά τη διαδικασία ψησίματος σε ποσοστό 40% - 50%, στις πίτες και στα ψωμάκια σε ποσοστό 15% - 20%, και στα ποτά 10% - 15%. Δεν υπολογίστηκε ίδια κατανάλωση σε καθημερινή βάση για τα 6 μέλη της οικογένειάς του και τους 5 υπαλλήλους του.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 6 του ν.3610/2007 ορίζεται ότι: «1. Στην περίπτωση που καταγγεληθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, και πιστοποιηθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο

επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η παροχή ανταλλάγματος απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις που επιδιώκταν η συγκάλυψη. Ειδικά στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου, η κατά τα ανωτέρω απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση του ελεγχόμενου που είχε ήδη διαπιστωθεί στο πλαίσιο εκτέλεσης του διαταχθέντος ελέγχου ή περαιτέρω θα διαπιστωθεί στο πλαίσιο ολοκλήρωσης αυτού, εφόσον δεν είχε ολοκληρωθεί... 2. Στις περιπτώσεις των δύο τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου, πέραν των οριζόμενων σε αυτά, δεν διενεργείται επίσης τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος στον καταγγέλλοντα επιτηδευματία για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση, καθώς και για τις επόμενες συνεχόμενες δύο (2) χρήσεις. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν αν πρόκειται για χρήσεις για τις οποίες διαπιστώνονται ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. από οποιονδήποτε άλλον έλεγχο. Ως ουσιαστικές παραβάσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω νοούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το είδος και την έκτασή τους, καθώς και την τελική επίπτωσή τους επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του ίδιου πιο πάνω άρθρου του ΚΒΣ... 3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν επί υποθέσεων στις οποίες η δωροδοκία τελείται από την ημέρα δημοσίευσης του παρόντος νόμου και μετά...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) οριζόταν ότι: «...4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1041/2008 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 ν.3610/2007 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται η παροχή κινήτρων στους φορολογούμενους να αποκαλύπτουν πράξεις δωροδοκίας, οι οποίες θα πρέπει να πιστοποιούνται με τη συμμετοχή αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής, με την απαλλαγή τους στις περιπτώσεις αυτές από τα πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινικές κυρώσεις για τις παραβάσεις εκείνες που επιδιώκετο μέσω της παροχής ανταλλάγματος η συγκάλυψη... 2. Πέραν των ως άνω κινήτρων, με την παράγραφο 2 προβλέπεται ειδικά επί επιτηδευματιών η απαλλαγή του καταγγέλλοντα επιτηδευματία από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση και για τις δύο επόμενες συνεχόμενες αυτής, με εξαίρεση τις περιπτώσεις χρήσεων για τις οποίες διαπιστώνονται ουσιαστικές παραβάσεις Κ.Β.Σ. από οποιονδήποτε άλλο πλην του τακτικού ελέγχου (π.χ. από προληπτικό έλεγχο κλπ). Ως ουσιαστικές παραβάσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το είδος και την έκτασή τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του ανωτέρω άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.... Επισημαίνεται ότι η τυχόν διαπίστωση οποιωνδήποτε άλλων παραβάσεων που αφορούν την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση καθώς και τις δύο επόμενες συνεχόμενες χρήσεις, πέραν αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δεν οδηγούν σε άρση της ανωτέρω ευνοϊκής μεταχείρισης του επιτηδευματία, επιβάλλονται όμως σε κάθε περίπτωση οι προβλεπόμενες για τις παραβάσεις αυτές κυρώσεις. 3.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3, όλα τα παραπάνω έχουν εφαρμογή επί υποθέσεων στις οποίες η δωροδοκία τελείται από τη δημοσίευση του νόμου 3610/2007 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.11.07) και μετά...».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.3610/2007 διότι το έτος 2020 καταγγέλθηκε από τον ίδιο δωροδοκία υπαλλήλου ελεγκτικής αρχής που έλαβε χώρα το έτος 2018 στο πλαίσιο ελέγχου της χρήσης του 2012, η οποία πιστοποιήθηκε αρμοδίως με τη συνδρομή της αστυνομικής αρχής (Υποδιεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων Σωμάτων Ασφαλείας Βορείου Ελλάδος) σε συνεργασία με την Εισαγγελία Διαφθοράς, με συνέπεια να απαλλάσσεται πλήρως από πρόστιμα και προσαυξήσεις, ενώ δε δύναται η Φορολογική Διοίκηση να διενεργήσει έλεγχο για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση, δη για το φορολογικό έτος 2018 και για τα δύο επόμενα.

Ωστόσο, κατά το φορολογικό έτος 2018, στον προσφεύγοντα επιβλήθηκαν δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, στις 02/04/2018 και 05/08/2018, με τις υπ' αριθ. .../2018 και .../2018 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ αντίστοιχα, οι οποίες διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας διαφορετικών προληπτικών ελέγχων ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (ν.4308/2014) σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2018 και/2018 εντολών. Επομένως, η διάπραξη των ουσιαστικών παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και δη στο πλαίσιο διαφορετικών προληπτικών ελέγχων δεν άγει στην απαλλαγή του προσφεύγοντος από πρόστιμα και προσαυξήσεις ούτε στην κατ' εξαίρεση ευνοϊκή του μεταχείριση με τη μη διενέργεια ελέγχου για το φορολογικό έτος 2018 (έτος δωροδοκίας).

Κατά συνέπεια, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των

παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας. θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται. ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται...».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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,....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 08/11/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, ο προσφεύγων έλαβε τα υπ' αριθ. 498/06.10.2017 και 2288/14.11.2018 Τιμολόγια, με καθαρή αξία 427,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 55,51€ και 389,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 50,57€ αντίστοιχα, από την ατομική επιχείρηση του
..... (ΑΦΜ), τα οποία η ελεγκτική αρχή έκρινε ως ανακριβή με αποκρυσταλλωμένη καθαρή αξία 140,70€ και 130,20€ αντίστοιχως.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι επί των τιμολογίων επισυνάπτονταν χειρόγραφα σημειώματα του εκδότη (παραγγελίες) με πλήρη ταύτιση των δύο εκ των τριών αναγραφόμενων ειδών ως προς την περιγραφή, την ποσότητα και τη συνολική αξία του είδους ενώ ως προς το τρίτο υπήρχε διαφορά ως προς την ποσότητα των κιλών και τη συνολική αξία του συγκεκριμένου είδους. Οι εν λόγω διαφορές, από την αντιπαράθεση των δεδομένων των χειρόγραφων σημειωμάτων (παραγγελιών) και των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων οδήγησαν τη φορολογική αρχή στον καταλογισμό προστίμου λόγω λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, το χειρόγραφο σημείωμα εν είδει δελτίου παραγγελίας δεν αποτελεί φορολογικό στοιχείο, δεν δεσμεύει το περιεχόμενο του τιμολογίου, πολλώ δε μάλλον όταν από το περιεχόμενο της

οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ δεν προκύπτουν εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που δύνανται να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου αξίας, όπως η παραλαβή εμπορευμάτων και η καταβολή αντιτίμου πέραν των αναγραφόμενων στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί ανακρίβειας των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που

υπάγονται στο φόρο... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά...».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4308/2014. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, μεταξύ άλλων, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και το φόρο εκρών δαπάνες καυσίμων 1.716,54€ πλέον ΦΠΑ 411,95€ και 1.054,91€ πλέον ΦΠΑ 253,16€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος στις ληφθείσες αποδείξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η απόρριψη δαπανών καυσίμων, για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής είναι παράνομη και αναιτιολόγητη. Ωστόσο, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, όπως προαναφέρθηκε, στις οποίες δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητά του και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους. Εντούτοις, η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας το γεγονός ότι ο προσφεύγων είχε στην ιδιοκτησία του ένα δίκυκλο όχημα το οποίο δύνατο να το χρησιμοποιεί στην επιχειρηματική του δραστηριότητα για

την παράδοση παραγγελιών απέρριψε το σύνολο των δαπανών καυσίμων με αξία απόδειξης άνω των 15,00€, καθώς η χωρητικότητα της δεξαμενής καυσίμου ήταν 9 λίτρα. Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις δαπάνες καυσίμων λόγω μη απόδειξης των συναλλαγών με κατάλληλα δικαιολογητικά στη φορολογία εισοδήματος, όπως ορίζεται στο άρθρο 22 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ΕΛΠ. Επιπροσθέτως, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες καυσίμων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη νόμιμης απόρριψης δαπανών καυσίμων στη φορολογία εισοδήματος και του ΦΠΑ προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα 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, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα 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, στο άρθρο 15 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*... 3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1... 4. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει απόφαση με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες, σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας...*».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1033/2014 (ΦΕΚ Β' 276) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1054/2015 (ΦΕΚ Β' 495) καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, για το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΚΦΔ.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ 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 αρχεία (βιβλία και 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 Διοικητής 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 παρόν, 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 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. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με 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... 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... 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, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

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 εμπíπτουν 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 και κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, 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: «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). 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 ανωτέρω νόμου 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 αγαθά 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 εκπιπόμενος». 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 πάγια 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 08/11/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ προκύπτει ότι οι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017, βάσει βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, τα ακαθάριστα έσοδά του από την επιχειρηματική δραστηριότητα (φαστ φουντ) ανήλθαν σε 141.280,06€, το κόστος πωληθέντων σε 132.136,49€, το μικτό κέρδος του έτους σε 9.143,57€, οι λειτουργικές δαπάνες σε 99.406,13€ και οι ζημιές της χρήσης σε 90.262,56€ και κατά το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδά της ανήλθαν σε 127.398,87€, το κόστος πωληθέντων σε 115.777,64€, το μικτό κέρδος του έτους σε 11.621,23€, οι λειτουργικές δαπάνες σε 92.869,96€ και οι ζημιές της χρήσης σε 81.248,73€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι το ποσοστιαίο περιθώριο μικτού κέρδους (επί του κόστους) της επιχείρησης ήταν 6,47% στο έτος 2017 και 9,12% στο έτος 2018.

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος (160,00€ το 2017 και 844,79€ το 2018) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτα πρόσωπα στο πλαίσιο εφαρμογής της ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) και καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (6.415,27€ το 2017 και 5.063,44€ το 2018). Κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, με την

υπ' αριθ. πρωτ./2023, η εφαρμογή της μεθόδου 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 και ΦΠΑ, 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 τον προσφεύγοντα, με τα υπ' αριθ. πρωτ./13.06.2023 και/16.06.2023 υπομνήματά του, ως απάντηση στην υπ' αριθ. πρωτ./2023 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων, για το βάρος των μερίδων και των τεμαχίων και το ποσοστό απώλειας βάρους κατά τη διαδικασία ψησίματος, αλλά και τιμές των πωλούμενων εμπορευμάτων, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, α) για το έτος 2017, στο ποσό των 233.463,08€ έναντι δηλωθέντος ποσού 141.280,06€, δη διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ποσού 92.183,02€ και η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 22.022,52€, και β) για το έτος 2018, στο ποσό των 194.640,42€ έναντι δηλωθέντος ποσού 127.398,87€, δη διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ποσού 67.241,55€ και η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 16.064,01€.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του όγκου πωλήσεων των εδεσμάτων προσδιόρισε το πλήθος αγорών στα είδη πίτες – ψωμάκια και ποτά – αναψυκτικά – νερά, στις οποίες συνυπολόγισε φύρα 10% και 5% αντίστοιχα. Κατόπιν, προέβη στην αναγωγή των πωλούμενων ειδών επί των οποίων εφαρμόσε τις τιμές καταλόγου. Κατόπιν των υπολογισμών, όπως εκτενώς καταγράφονται στις σελίδες 26 – 32 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη κοινοποίηση της εγκριτικής απόφασης για την εφαρμογή και επιλογή έμμεσης τεχνικής και αιτιολόγησης αυτής συνιστά πλημμέλεια του ελέγχου. Ωστόσο, ούτε από τις διατάξεις των άρθρων 28 ΚΦΕ και 27 ΚΦΔ και την κανονιστική απόφαση Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) πηγάζει οποιοσδήποτε περιορισμός στην επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και η υποχρέωση για κοινοποίηση της απόφασης έγκρισης του έμμεσου προσδιορισμού, η οποία και αποσκοπεί στη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος με την επιλογή της προσφορότερης τεχνικής. Άλλωστε, η απόφαση έγκρισης έμμεσης τεχνικής ελέγχου δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη που προσβάλλεται αυτοτελώς με ένδικο μέσο αλλά αποτελεί στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, όπως αυτός διενεργείται κατ' εφαρμογή των κανονιστικών αποφάσεων και εν προκειμένω της Α.1293/2019. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δύναται να εφαρμόσει περισσότερες από μία έμμεσες τεχνικές και ακολούθως, να συγκρίνει τα αποτελέσματα των προσδιορισμών (έμμεσων και γενικών διατάξεων) και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα να λάβει το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Εν προκειμένω, η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 4 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, με την υπ' αριθ. πρωτ./2023 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη ότι στα ελεγχόμενα έτη δηλώθηκαν ζημιές μεγάλου ύψους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του. Εντούτοις, αφενός το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με αποτέλεσμα, καταρχάς, να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αφετέρου, ο προσφεύγων έχει διαπράξει την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων κατά το έτος 2018, με συνέπεια να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. β' παρ. 1 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η φύρα ανέρχεται στα νωπά κρέατα κατά τη διαδικασία ψησίματος σε ποσοστό 40% - 50%, στις πίτες και στα ψωμάκια σε ποσοστό 15% - 20%, και στα ποτά 10% - 15%, ενώ η ελεγκτική αρχή έπρεπε να συνεκτιμήσει ίδια κατανάλωση σε καθημερινή βάση για τα 6 μέλη της οικογένειάς του και τους 5 υπαλλήλους του. Μολονότι όμως, τα παρεχόμενα από το ταχυφαγείο είδη είναι ευπαθή και πιθανόν να υφίστανται κάποιες απώλειες κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, κατά κοινή λογική και πείρα, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας. Περαιτέρω, για τα διατεθέντα είδη άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ενώ για τα κατεστραμμένα προϊόντα σχετικό πρωτόκολλο καταστροφής ή άλλο αποδεικτικό/δικαιολογητικό στοιχείο.

Επειδή, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε βάσει της έμμεσης τεχνικής της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως μεγαλύτερο του προσδιορισθέντος βάσει των γενικών διατάξεων φορολογητέου εισοδήματος και ειδικότερα του εισοδήματός του από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας με λογιστικό τρόπο, ήτοι με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης της εγκριτικής απόφασης, μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, έλλειψης αιτιολογίας και εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./12.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **ακύρωση** της υπ' αριθ./08.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ,
2. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ,
3. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ,
4. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ,

5. την τροποποίηση της υπ' αριθ./08.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

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

**Υπ' αριθ./08.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	250,00€	0,00€	-250,00€

Υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα		4.064,00	3.637,00	-427,00
2	Εισόδημα από ακίνητα				0,00
3	Εισόδημα από κεφάλαιο				0,00
4	Μισθωτή εργασία				0,00
5	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	4.064,00	3.637,00	-427,00
6	Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	90.262,56			0,00
7	Φορολογητέο εισόδημα	0,00	4.064,00	3.637,00	-427,00
8	Φόρος που αναλογεί	0,00	894,08	800,14	-93,94
9	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	43,62	43,62	43,62	0,00
10	Κύριος φόρος (8-9)	-43,62	850,46	756,52	-93,94
11	Διαφορά κύριου φόρου		894,08	800,14	-93,94
12	Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		447,04	400,07	-46,97
13	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης				
14	Σύνολο φόρου για καταβολή (11+12+13)		1.341,12	1.200,21	-140,91

Υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα				0,00
2	Εισόδημα από ακίνητα				0,00
3	Εισόδημα από κεφάλαιο				0,00
4	Μισθωτή εργασία				0,00
5	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	170.265,13	9.656,03	10.045,03	389,00
7	Φορολογητέο εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00

**Υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	141.280,06	233.463,08	233.463,08	0,00
Φορολογητέες εισροές	165.235,08	162.664,54	163.091,54	427,00
Φόρος εκροών	33.784,38	55.806,90	55.806,90	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	33.784,38	33.077,97	33.133,48	55,51
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	0,00			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		22.728,93	22.673,42	-55,51
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		11.364,47	11.336,71	-27,76
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		34.093,40	34.010,13	-83,27

**Υπ' αριθ./08.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	127.682,13	194.928,96	194.928,96	0,00
Φορολογητέες εισροές	143.968,24	141.871,98	142.260,98	389,00
Φόρος εκροών	30.537,56	46.602,55	46.602,55	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	30.537,56	30.076,42	30.126,99	50,57
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	0,00			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		16.526,13	16.475,56	-50,57
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		8.263,07	8.237,78	-25,29
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		24.789,20	24.713,34	-75,86

* *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 στον υπόχρεο.

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.