



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21.03.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 858

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../19.11.2021 ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., ..... / ....., κατά:

α) της με αριθμ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

β) της με αριθμ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 έως 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

γ) της με αριθμ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

δ) της με αριθμ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,

ε) της με αριθμ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών,

στ) της με αριθμ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από 06.09.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ. ....../19.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 16,24€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 13.449,24€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ύψους 6.724,62€, ήτοι συνολικό ποσό 20.173,86€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 133.804,15€, με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Β. Με την με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.755,65€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 17.667,81€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ύψους 8.833,91€, ήτοι συνολικό ποσό 26.501,72€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 173.830,53€. Ειδικότερα, με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών προσδιόρισε φορολογητέες εκροές ύψους 150.968,37€ προσαυξάνοντας τις εν λόγω εκροές με το ποσό των 22.823,95€ καθώς στη χρήση 2016 δεν εξέδωσε εξακόσιες ογδόντα οκτώ (688) ΑΛΣ συνολικής αξίας 28.301,70€ (22.823,95 πλέον Φ.Π.Α. 5.477,75).

Γ. Με την με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 325,28€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 14.662,83€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ύψους 7.331,42€, ήτοι συνολικό ποσό 21.994,25€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 180.409,09€, με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Δ. Με την με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 17.572,88€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 8.786,44€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.060,78€, ήτοι συνολικό ποσό 29.420,10€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, στο ποσό των 133.804,15€ και β) προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 6.889,95€.

Ε. Με την με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 23.726,91€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 11.863,46€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.496,40€, ήτοι συνολικό ποσό 39.086,77€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, στο ποσό των 150.968,37€ και β) προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 33.081,93€.

ΣΤ. Με την με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 28.932,23€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 14.466,12€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 4.581,44€, ήτοι συνολικό ποσό 47.979,79€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, στο ποσό των 180.273,25€ και β) προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 33.181,49€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 06.09.2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. ....../2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

#### Ιστορικό

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ...../2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (α. διαπίστωση μη έκδοσης ..... ΑΛΣ αξίας 22.823,95€ πλέον Φ.Π.Α. 5.477,75€ στη χρήση 2016 και β. από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2017 προέκυψε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε

στη διάθεση του ο έλεγχος, επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μέθοδος έμμεσης τεχνικής ελέγχου η «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1. Παρά το γεγονός ότι δεν μπορούσε να δημιουργηθεί καμία περαιτέρω αμφισβήτηση στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, δεν υπήρχαν παρατυπίες ή παραβάσεις πλην της ανωτέρω για το έτος 2016 που να αμφισβητούν το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης του, ο έλεγχος παράνομα, αυθαίρετα και κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που προβλέπονται στο άρθρο 27 Ν.4174/2013.

2. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

3. Δεν δικαιολογείται από τον έλεγχο η χρήση της μεθόδου έμμεσης τεχνικής ελέγχου «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» και επιπλέον η εν λόγω μέθοδος δεν περιλαμβάνεται στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που εφαρμόζονται βάσει διατάξεων.

4) Η εφαρμοσθείσα από τον έλεγχο μέθοδος είναι αυθαίρετη και τα δεδομένα που έχει λάβει δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

5) Η μη προσκόμιση από τον ίδιο αποδεικτικών στοιχείων που να προκύπτουν εξοφλήσεις με ηλεκτρονικά μέσα οφείλεται σε ανωτέρω βία. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι λόγω του κυκλώνα «ΙΑΝΟΣ» δεν κατέστη δυνατό να προσκομιστούν, επικαλούμενος τη με αρ. πρωτ. 144 Φ.706.8/7.6.2021 βεβαίωση πλημμύρας του πυροσβεστικού κλιμακίου .....

.....

6) Αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για τα έτη 2015 και 2016 οι αμοιβές προσωπικού, ενώ για το 2017 δεν αναγνωρίστηκαν χωρίς να αμφισβητείται από τον έλεγχο η απασχόληση των εργαζομένων, οι οποίοι απασχολούνται με αμοιβή, έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές τους εισφορές και για απρόβλεπτους λόγους δεν προκύπτει σήμερα ο τρόπος καταβολής των αμοιβών.

7) Το ποσό των 22.823,95€ που θεωρήθηκε απόκρυψη εσόδων του έτους 2016 προστέθηκε ως λογιστική διαφορά κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

8) Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ναι μεν έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ελέγχου, στην οποία όμως δεν έχουν προσδιοριστεί οι φορολογητέες εκροές αυτοτελώς, αλλά έχει ληφθεί υπόψη για τα έτη 2015 και 2017 ότι ακριβώς προσδιόρισε ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος με την έμμεση τεχνική προσδιορισμού εσόδου χωρίς ο έλεγχος να προβεί αυτοτελώς στον προσδιορισμό φορολογητέων εκροών.

9) Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ναι μεν έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ελέγχου, η οποία όμως δεν έχει προσδιορίσει τις φορολογητέες εκροές αυτοτελώς, αλλά για το έτος 2016 στηρίχθηκε σε μία έκθεση ΚΒΣ που έχει συνταχθεί το έτος 2017 και στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος η οποία επίσης με την έμμεση τεχνική προσδιορισμού εσόδου προσδιόρισε εισόδημα στη φορολογία εισοδήματος επί του οποίου επέβαλε ΦΠΑ χωρίς να προβεί αυτοτελώς στον προσδιορισμό φορολογητέων εκροών στην επίδικη διαφορά.

10) Στη φορολογία προστιθέμενης αξίας και από το Ν.2859/2000 δεν προβλέπεται μέθοδος έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού φορολογητέων εκροών για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας.

**Επειδή, στο άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Ν. 4174/13 (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 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.**

**2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: .....**

**3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».**

**Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:**

**«Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου.**

**Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.**

**Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου.**

**Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του.....**

**Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους.**

**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, στο άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» 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, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών .....

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 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

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

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι

μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.

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. 2015/31-1-2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής:

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

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

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

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

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

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

-Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

-Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

-Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

-Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια

συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. [...]

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, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:.....

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή

μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο 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.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες

για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. [...]

#### Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

#### Ως προς τους ισχυρισμούς 1 και 2 του προσφεύγοντα

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών αναφέρεται ότι:

«Λαμβάνοντας υπόψη:

- α) τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013(ΦΕΚ Α΄ 167/23-07-2013)-Κ.Φ.Ε.,
- β) Την από ...../2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 και του ...../2017 Πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου σύμφωνα με την οποία, από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 05-09-2016 διαπιστώθηκε μη έκδοση 688 ΑΛΣ αξίας 22.823,95€ πλέον ΦΠΑ 5.477,75€ στη χρήση 2016
- γ) τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου για το φορολογικό έτος 2017 σύμφωνα με την οποία τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης:

#### 1. ΠΙΝΑΚΑΣ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ

«Ζημία του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα» κωδ. 413: 8.842,69€, και

#### 2.ΠΙΝΑΚΑΣ 6: ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

«Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» κωδ. 049: 6.010,57€

ο έλεγχος, προσδιορίζει τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, ΠΟΛ. 1259/22.12.2014, Α.1008/2020, Ε. 2015/2020 και Ε.2016/2020.»

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 23.02.2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

#### «2. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 07/09/2016 και ώρα 22:00 διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρίας, σε εργάσιμη για αυτήν ώρα, εισήλθαμε

στο εν λόγω κατάστημα, γνωστοποιήσαμε την ιδιότητα μας στον υπεύθυνο του καταστήματος, που την ώρα του ελέγχου ήταν ο ίδιος ο ελεγχόμενος επιτηδευματίας ..... του ..... με ΑΦΜ ....., ζητήσαμε και λάβαμε μια Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) την Νο ..... αξίας 0,60 € από τον εν χρήση Φ.Η.Μ. με αριθμό Μητρώου ..... και την Νο ..... αξίας 0,50 € από την χρήση Φ.Τ.Μ. με Αριθμό Μητρώου .....

Κατόπιν προχωρήσαμε σε έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσουμε αν είχαν εκδοθεί Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) σε σερβιρισμένα είδη στους πελάτες που βρίσκονταν στον χώρο της επιχείρησης.

Διαπιστώσαμε ότι για τους πελάτες που είχαν σερβιριστεί είχαν εκδοθεί Δελτία Παραγγελίας θεωρημένα από τον Φ.Η.Μ. με Αριθμό Μητρώου .....

Ζητήσαμε να ανοίξει ένα τραπέζι (το Νο 30) και να μας εκδώσει δύο Δελτία Παραγγελίας το Νο ..... με ώρα έκδοσης 22:21:05 και το Νο ..... με ώρα έκδοσης 22:21:24 τα οποία έλαβαν γραμματοσειρά σήμανσης. Κατόπιν ζητήσαμε να διαγράψει τα είδη που είχαν σερβιριστεί στο συγκεκριμένο τραπέζι Νο30. Τότε εξέδωσε ένα παραστατικό το οποίο ονομαζόταν «Διαγραφή των παραγγελιών του τραπεζιού Νο30» το οποίο δεν έλαβε γραμματοσειρά σήμανσης και όπως διαπιστώσαμε δεν αποθηκεύτηκε σαν αρχείο α, β και ε στην μνήμη του Φ.Η.Μ. με Αριθμό Μητρώου ..... (Το ορθό θα ήταν να είχε εκδοθεί «Ειδικό Ακυρωτικό Στοιχείο» το οποίο θα είχε λάβει γραμματοσειρά σήμανσης και θα είχε αποθηκευτεί σαν αρχείο α, β και ε στην μνήμη του Φ.Η.Μ. με Αριθμό Μητρώου .....).

Μετά από αυτές τις διαπιστώσεις συντάξαμε την Έκθεση Κατάσχεσης Νο5 με την οποία κάναμε κατάσχεση του Φ.Η.Μ. με Αριθμό Μητρώου ....., της κεντρικής μονάδας του Η/Υ και όλων των περιφερειακών (εκτυπωτής κλπ) που αφορούν τον συγκεκριμένο Φορολογικό Μηχανισμό. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης Νο5 παρέλαβε ενυπογράφως (με επιφύλαξη) ο ίδιος ο ελεγχόμενος επιτηδευματίας ..... του ..... με ΑΦΜ .....

Την επόμενη ημέρα συνεχίσαμε τον έλεγχο στο γραφείο για να διαπιστώσουμε αν υπήρχαν και άλλα Δελτία Παραγγελίας τα οποία δεν είχαν μετασχηματιστεί σε νόμιμες φορολογικές αποδείξεις, αλλά είχαν ακυρωθεί, διαγραφεί ή μετασχηματιστεί σε μη νόμιμες φορολογικές αποδείξεις.

Ελέγξαμε τα αρχεία α, β και ε του Φ.Η.Μ. με αριθμό Μητρώου ..... από τις 01/07/2016 έως και τις 07/09/2016 και διαπιστώσαμε ότι δεν είχε εκδώσει εξακόσια ογδόντα οκτώ (688) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) σε ισάριθμες παρέες πελατών για τις παραγγελίες των οποίων είχαν εκδοθεί τα παρακάτω Δελτία Παραγγελίας τα οποία είχαν λάβει γραμματοσειρά με Αριθμό Μητρώου ..... και στη συνέχεια είτε είχαν ακυρωθεί, είτε είχαν μετασχηματιστεί σε μη νόμιμες αποδείξεις

#### 5. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Έπειτα από τα παραπάνω καταλογίζουμε σε βάρος της επιχείρησης ..... του ..... με ΑΦΜ ..... αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ τα εξής:

Α) Επέμβαση στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. με αριθμό Μητρώου ..... με τέτοιο τρόπο ώστε τα στοιχεία που είχαν λάβει Συμβολοσειρά Σήμανσης να δύνανται να ακυρωθούν, να διαγραφούν ή να μετασχηματιστούν σε μη νόμιμες φορολογικές αποδείξεις κατά παράβαση του άρθρου 40 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και των ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012. ...»

**Επειδή** επιπλέον, πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία 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.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό 3 του προσφεύγοντα

**Επειδή** στην από με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών αιτιολογείται η χρήση της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, οποία περιλαμβάνεται στις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (παρ. 1 περ. δ). Ειδικότερα, μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ

Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος και πιο συγκεκριμένα από:

- ✓ Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,
- ✓ τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXIS της υπηρεσίας μας,
- ✓ το ύψος των αγορών/προμηθειών που αναγράφονταν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου,
- ✓ τις αγορές εμπορευμάτων (κρέατα, ψάρια, λαχανικά, αναψυκτικά, μπίρες, νερά κτλ) οι οποίες γίνονταν σε τακτική βάση (περισσότερες από δύο φορές την εβδομάδα),
- ✓ Από κανένα στοιχείο (πρωτόκολλο καταστροφής, βεβαίωση αρμόδιου φορέα κτλ) δεν προκύπτει καταστροφή εμπορευμάτων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη,
- ✓ Τα εμπορεύματα αναψυκτικών, ποτών ζύθου και νερών, που διατίθενται προς κατανάλωση δεν συγκαταλέγονται στα λεγόμενα ευπαθή προϊόντα με σύντομη ημερομηνία λήξης,

Και σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1094/07.04.2014, Α.1008/2020, Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020, ο έλεγχος επέλεξε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου τη «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», η οποία εγκρίθηκε με την αριθ. πρωτ. ....../2021 απόφαση του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ.1094/07.04.2014, Α. 1008/2020, Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020.»

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς τον ισχυρισμό 4 του προσφεύγοντα

**Επειδή** τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν στην εφαρμοσθείσα από τον έλεγχο μέθοδο αναπτύσσονται αναλυτικά, λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα στις σελ. 14 έως 29 της από

06-09-2021 σχετικής έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους ισχυρισμούς 5 και 6 του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Άρθρο 10

Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος

2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν.4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών».

Επειδή, στο άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στα κρινόμενα φορολογικά έτη, 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 συνήθειες 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, στο άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α).....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν

έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.....».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκε ότι:

«.....1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει ..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η

μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και

επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

Επειδή από τον έλεγχο συντάχθηκε το υπ' αριθ...../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου/Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 Ν.4174/2013 & άρθρο 6 Ν.2690/99) και οι αρ...../....., ...../....., ...../..... Προσωρινοί Διορθωτικοί προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος. Στο εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μεταξύ άλλων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα κατά τις διατάξεις του άρθρου 23β' του Ν.4172/2013, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να προκύπτει ότι η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε με ηλεκτρονικά μέσα. Ειδικότερα, για το φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 δεν αναγνώρισε αγορές ύψους 6.889,95€, 12.695,98€ και 2.598,39€, αντίστοιχα. Επιπλέον, από τον προσφεύγοντα είχε καταχωρηθεί μισθοδοσία για δέκα εργαζομένους της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 συνολικής αξίας 30.583,10€, η οποία δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις διατάξεις του άρθρου 23ιδ' του Ν.4172/2013, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να προκύπτει ότι η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε με ηλεκτρονικά μέσα. Εν συνεχεία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. ....../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, υποβάλλοντας υπόμνημα το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. ....../2021 όπου μεταξύ άλλων είχε επισυναφθεί «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ...../.....».Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το εν λόγω υπόμνημα δέχτηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι αγορές καθαρής αξίας 2.438,00€ για τη χρήση 2016 είχαν εξοφληθεί με τραπεζικό έμβασμα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση από τον ίδιο αποδεικτικών στοιχείων που να προκύπτουν εξοφλήσεις με ηλεκτρονικά μέσα οφείλεται σε ανωτέρα βία και συγκεκριμένα λόγω του κυκλώνα «ΙΑΝΟΣ» δεν κατέστη δυνατό να προσκομιστούν, επικαλούμενος τη με αρ. πρωτ. ....../2021 βεβαίωση πλημμύρας του πυροσβεστικού κλιμακίου .....

Επειδή, στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να προκύπτουν εξοφλήσεις με ηλεκτρονικά μέσα των ανωτέρω αγορών και δαπανών μισθοδοσίας, υποβάλλοντας αντίστοιχο αίτημα στα πιστωτικά ιδρύματα, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Ως προς τον ισχυρισμό 7 του προσφεύγοντα**

**Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 22.823,95€ που θεωρήθηκε απόκρυψη εσόδων του έτους 2016 προστέθηκε ως λογιστική διαφορά κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών.**

**Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών αναφέρεται ότι αιτία ελέγχου αποτέλεσε το ...../2017 ΠΔ και η από ...../2017 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 ( Για καταλογισμό προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2ζ του Ν.4174/2013), από επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου για την ορθή τήρηση των διατάξεων του Ν. 4308/14 και του Ν. 4174/2013, διαπιστώθηκε ότι την χρήση 2016 δεν εξέδωσε εξακόσιες ογδόντα οκτώ (688) ΑΛΣ συνολικής αξίας 28.301,70€ (καθαράς αξίας 22.823,95€ πλέον Φ.Π.Α. 5.477,75€). Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών λαμβάνοντας υπόψη: α) Την ανωτέρω παράβαση όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 1709/23-02-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου και β) το γεγονός ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2017 δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών με την έμμεση τεχνική ελέγχου «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών». Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2016 το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε στο ποσό των 150.968,37€. Επιπλέον, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και στα παραστατικά δαπανών για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές ύψους 35.519,93€. Στο εν λόγω ποσό των λογιστικών διαφορών έχει συμπεριληφθεί ποσό ύψους 22.823,95€ το οποίο είχε εγγραφεί στα βιβλία με ημερομηνία «07/09/2016 ΑΠΛ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ» με αιτιολογία «ΠΕΛΑΤΕΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ».**

**Επειδή σύμφωνα με την ως άνω αναφερόμενη Ε2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε διευκρινίστηκε ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Επιπλέον, διευκρινίστηκε ότι 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. Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προσδιόρισε τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την έμμεση τεχνική ελέγχου «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» για το φορολογικό έτος 2016 καθώς υπερέβαιναν τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Συνεπώς, το ποσό των 22.823,95€ δεν δύναται να προσαυξήσει τα έσοδα που προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου,**

αλλά ούτε και δύναται να θεωρηθεί λογιστική διαφορά και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό 8 του προσφεύγοντα

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ναι μεν έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ελέγχου, η οποία όμως δεν έχει προσδιορίσει τις φορολογητέες εκροές αυτοτελώς, αλλά έχει λάβει για τα έτη 2015 και 2017 ότι ακριβώς προσδιόρισε ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος με την έμμεση τεχνική προσδιορισμού εσόδου χωρίς να προβεί αυτοτελώς στον προσδιορισμό φορολογητέων εκροών.

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικράτειας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), ότι προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δυο φορολογίες.

Επειδή, ως αναφέρθηκε και ανωτέρω, με την Ε.2016/2020 μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «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.» Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α. προσδιορίζοντας τις φορολογητέες εκροές των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως διαμορφώθηκε κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και συνέταξε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό 9 του προσφεύγοντα

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ναι μεν έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ελέγχου, η οποία όμως δεν έχει προσδιορίσει τις φορολογητέες εκροές αυτοτελώς, αλλά για το έτος 2016 στηρίχθηκε σε μία έκθεση ΚΒΣ που έχει συνταχθεί το έτος 2017 και στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος η οποία επίσης με την έμμεση τεχνική προσδιορισμού εσόδου προσδιόρισε εισόδημα στη φορολογία εισοδήματος επί του οποίου

επέβαλε ΦΠΑ χωρίς να προβεί αυτοτελώς στον προσδιορισμό φορολογητέων εκροών στην επίδικη διαφορά.

Επειδή στη με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών όσον αφορά για το προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών για το φορολογικό 2016 αναφέρεται ότι:

«Χρήση 2016

α) Από την μη έκδοση εξακοσίων ογδόντα οκτώ (688) Α.Λ.Σ για ποσό 22.823,95€ πλέον ΦΠΑ 5.477,75€ δεν μεταφέρθηκε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και δεν αποδόθηκε ο αναλογούν φόρος για το φορολογικό έτος 2016 και,

β) από τον έλεγχο για την φορολογία εισοδήματος με τη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών, τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 με την μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσό των 150.968,37 πλέον ΦΠΑ 35.943.70€.»

Επειδή, ως αναφέρθηκε και ανωτέρω, με την Ε.2016/2020 μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι : «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.» Συνεπώς, ο έλεγχος θα έπρεπε να προσδιορίσει τις φορολογητέες εκροές για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, στο ποσό των 150.968,37€, ήτοι στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά προσδιορίστηκαν για την φορολογία εισοδήματος με τη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται εν μέρει αποδεκτός και συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά υπολογίστηκαν στην από με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών ύψους 150.968,37 θα αποτελέσουν τις φορολογητέες εκροές για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, ενώ το ποσό των 22.823,95€ όπως υπολογίστηκε στην από ...../2017 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου δεν θα προσυζητήσει το ανωτέρω ποσό των 150.968,37€. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016 η αξία των φορολογητέων εκροών προσδιορίζεται στο ποσό των 150.968,37€ και ο φόρος εκροών προσδιορίζεται στο ποσό των 35.948,66€ (41.426,41€-5.477,75€).

Ως προς τον ισχυρισμό 10 του προσφεύγοντα

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στη φορολογία προστιθέμενης αξίας και από το Ν.2859/2000 δεν προβλέπεται μέθοδος έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού φορολογητέων εκροών για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας.

Επειδή στο άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή**, επιπλέον όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, στην Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι 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 και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με αριθμ. ....../19.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., και ειδικότερα:

- α) την επικύρωση της με αριθμ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,
- β) την επικύρωση της με αριθμ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,
- γ) την τροποποίηση της με αριθμ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 έως 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,
- δ) την τροποποίηση της με αριθμ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,
- ε) την επικύρωση της με αριθμ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,
- στ) την επικύρωση της με αριθμ. ....../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

α) Με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015

| ΑΝΑΛΥΣΗ                       |               | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΔΕΔ       | ΔΙΑΦΟΡΑ   |
|-------------------------------|---------------|---------|-----------|-----------|-----------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο            |               | 16,24   |           |           | 16,24     |
| Χρεωστικό υπόλοιπο            |               |         | 13.449,24 | 13.449,24 | 13.449,24 |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. |               |         | 6.724,62  | 6.724,62  | 6.724,62  |
| Σύνολο φόρου για καταβολή     |               |         | 20.173,86 | 20.173,86 | 20.173,86 |
| Υπόλοιπο φόρου                | για έκπτωση   | 16,24   |           |           | 16,24     |
|                               | για επιστροφή |         |           |           |           |

β) Με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Διαφορά Χρεωστικού Φόρου Εισοδήματος | 17.572,88 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.      | 8.786,44  |
| Διαφορά ειδικής εισφορά αλληλεγγύης  | 3.060,78  |
| Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό         | 29.420,10 |

γ) Με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016

| ΑΝΑΛΥΣΗ                            |               | ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΔΕΔ (3)    | ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1) |
|------------------------------------|---------------|-------------|-------------|------------|---------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών           |               | 92.491,70   | 173.830,53  | 150.968,37 | 58.476,67     |
| Αξία φορολογητέων εισροών          |               | 92.929,77   | 92.929,77   | 92.929,77  | 0,00          |
| Φόρος εκροών                       |               | 22.019,19   | 41.426,41   | 35.948,66  | 13.929,47     |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών             |               | 23.774,84   | 23.758,60   | 23.758,60  | 16,24         |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                 |               | 1.755,65    |             |            | 1.755,65      |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                 |               |             | 17.667,81   | 12.190,06  | 12.190, 06    |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.      |               |             | 8.833,91    | 6.095,03   | 6.095,03      |
| Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα |               |             |             |            |               |
| Σύνολο φόρου για καταβολή          |               |             | 26.501,72   | 18.285,09  | 18.285,09     |
| Υπόλοιπο φόρου                     | για έκπτωση   | 1.755,65    |             |            | 1.755,65      |
|                                    | για επιστροφή |             |             |            |               |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά      |               |             |             |            |               |

δ) Με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

#### A.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

|                                                  | Ποσά Δήλωσης |         | Ποσά ΔΕΔ  |         | Διαφορά   |
|--------------------------------------------------|--------------|---------|-----------|---------|-----------|
|                                                  | Υπόχρεου     | Συζύγου | Υπόχρεου  | Συζύγου |           |
| <b>ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>                     |              |         |           |         |           |
| Ακίνητη περιουσία                                |              |         |           |         |           |
| Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα                   | 0,57         |         | 0,57      |         | 0,00      |
| Επιχειρηματική δραστηριότητα                     |              |         | 45.458,27 |         | 45.458,27 |
| Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα            |              |         |           |         |           |
| Μισθωτή εργασία – Συντάξεις                      |              |         |           |         |           |
| Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου                   |              |         |           |         |           |
| Ναυτικό Εισόδημα                                 |              |         |           |         |           |
| <b>Συνολικό δηλωθέν εισόδημα</b>                 | 0,57         |         | 45.458,84 |         | 45.458,27 |
| Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται  | 23.276,38    |         | 23.276,38 |         |           |
| <b>Υπόλοιπο</b>                                  | 0,57         |         | 45.458,84 |         | 45.458,27 |
| Προστιθέμενη διαφορά δαπανών                     |              |         |           |         | 0,00      |
| Εκπτώσεις εισοδήματος                            |              |         |           |         | 0,00      |
| <b>Φορολογητέο εισόδημα</b>                      | 0,57         |         | 45.458,84 |         | 45.458,27 |
| Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας          |              |         |           |         |           |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά                     |              |         |           |         |           |
| <b>Συνολικό εισόδημα</b>                         | 0,57         | 0,00    | 45.458,84 | 0,00    | 45.458,27 |
| <b>Τεκμαρτό εισόδημα</b>                         |              |         |           |         | 0,00      |
| <b>Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.</b> | 0,57         |         | 45.458,84 | 0,00    | 45.458,27 |

#### A.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

|                                                         | Ποσά Δήλωσης |         | Ποσά Απόφασης ΔΕΔ |         | Διαφορά   |
|---------------------------------------------------------|--------------|---------|-------------------|---------|-----------|
|                                                         | ΥΠΟΧΡΕΟΥ     | ΣΥΖΥΓΟΥ | ΥΠΟΧΡΕΟΥ          | ΣΥΖΥΓΟΥ |           |
| <b>A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας</b> |              |         |                   |         |           |
| Φορολογητέο εισόδημα                                    | 0,57         | 0,00    | 45.458,84         | 0,00    | 45.458,27 |
| Φόρος κλίμακας                                          | 0,09         |         | 13.456,31         | 0,00    | 13.456,22 |
| Μείον: Μειώσεις από το φόρο                             |              |         | 0,00              |         | 0,00      |
| Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων                      |              |         | 0,00              | 0,00    | 0,00      |
| <b>Φόρος που αναλογεί</b>                               | 0,09         | 0,00    | 13.456,31         | 0,00    | 13.456,22 |
| <b>B. Μείον</b>                                         |              |         |                   |         |           |

|                                                     |                |             |                  |             |                  |
|-----------------------------------------------------|----------------|-------------|------------------|-------------|------------------|
| 1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:        |                |             |                  |             |                  |
| α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα                      | 0,08           |             | 0,08             |             | 0,00             |
| β) Επιχειρηματική δραστηριότητα                     |                |             |                  |             | 0,00             |
| γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις                      |                |             |                  |             | 0,00             |
| δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου                   |                |             |                  |             | 0,00             |
| ε) Αλλοδαπή προέλευση                               |                |             |                  |             | 0,00             |
| 2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :                       |                |             |                  |             | 0,00             |
| α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος        | 584,78         |             | 584,78           |             | 0,00             |
| β) Ειδικών περιπτώσεων                              |                |             |                  |             | 0,00             |
| 3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει .....                |                |             |                  |             | 0,00             |
| Μείωση επιστροφής φόρου                             |                |             |                  |             | 0,00             |
| <b>Υπόλοιπο φόρου (+/-)</b>                         | <b>-584,77</b> | <b>0,00</b> | <b>12.871,45</b> | <b>0,00</b> | <b>13.456,22</b> |
| <b>Γ. Πλέον</b>                                     |                |             |                  |             |                  |
| 1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος |                |             |                  |             | 0,00             |
| 2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου              |                |             |                  |             | 0,00             |
| 3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου    |                |             |                  |             | 0,00             |
| <b>Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)</b>               | <b>-584,77</b> | <b>0,00</b> | <b>12.871,45</b> | <b>0,00</b> | <b>13.456,22</b> |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                     |                |             | <b>6.728,11</b>  | <b>0,00</b> | <b>6.728,11</b>  |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.          |                |             | <b>0,00</b>      | <b>0,00</b> | <b>0,00</b>      |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου      |                |             | <b>0,00</b>      | <b>0,00</b> | <b>0,00</b>      |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης                          |                |             | 1.735,37         |             | <b>1.735,37</b>  |
| Τέλος επιτηδεύματος                                 | 650,00         |             | 650,00           |             | <b>0,00</b>      |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης                          |                |             |                  |             | <b>0,00</b>      |
| .....                                               |                |             |                  |             |                  |
| <b>Συνολικά ποσά (+/-)</b>                          | <b>65,23</b>   | <b>0,00</b> | <b>21.984,93</b> | <b>0,00</b> | <b>21.919,70</b> |

ε) Με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017

| ΑΝΑΛΥΣΗ                       | ΔΗΛΩΣΗΣ       | ΕΛΕΓΧΟΥ          | ΔΕΔ              | ΔΙΑΦΟΡΑ          |
|-------------------------------|---------------|------------------|------------------|------------------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο            | 325,28        |                  |                  | 325,28           |
| Χρεωστικό υπόλοιπο            |               | 14.662,83        | 14.662,83        | 14.662,83        |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. |               | 7.331,42         | 7.331,42         | 7.331,42         |
| Σύνολο φόρου για καταβολή     |               | <b>21.994,25</b> | <b>21.994,25</b> | <b>21.994,25</b> |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση    | <b>325,28</b> |                  |                  | <b>325,28</b>    |
| για επιστροφή                 |               |                  |                  |                  |

στ) Με αριθμό ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Διαφορά Χρεωστικού Φόρου Εισοδήματος | 28.932,23 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.      | 14.466,12 |
| Διαφορά ειδικής εισφορά αλληλεγγύης  | 4.581,44  |
| Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό         | 47.979,79 |

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.