



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/10/2022

Αριθμός απόφασης: 3168

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Την αριθμ. 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 από 01/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, που εδρεύει στο, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2022 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /2022 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 και στ) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων άρθρου 54 ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 06/05/2022, 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' αριθμ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **100,00 €** λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 παρ. α' του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **100,00 €** λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 παρ. α' του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.743,32 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.871,66 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 732,29 €, ήτοι συνολικό ποσό **9.347,27 €**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.815,64 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.907,82 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 624,17 €, ήτοι συνολικό ποσό **9.347,63 €**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.764,54 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 882,27 €, ήτοι συνολικό ποσό **2.646,81 €**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 8.036,26 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 4.018,14 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.054,40 €**.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 σύμφωνα με την με αριθμό/2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στο ύψος των 23.555,70 € και το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2017 στο ύψος των 23.779,00 €, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ελλιπή κατάσταση φορολογικών στοιχείων ΜΥΦ πωλήσεων χονδρικής το έτος 2016 και εκπρόθεσμη κατάσταση φορολογικών στοιχείων ΜΥΦ πωλήσεων χονδρικής το έτος 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14, παρ.3 του Ν.4174/2013 και προς τούτο του επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 προς το άρθρο 78 παρ. 1,4 του Συντάγματος.
- Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.
- Παράνομη προσθήκη λογιστικών διαφορών, όταν τα ακαθάριστα έσοδα έχουν προσδιοριστεί δυνάμει της εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή/με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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

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

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

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να

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

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.

...

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:

A. 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.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του 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

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών..

..

Άρθρο 6

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

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2016/2020 με ΘΕΜΑ: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Α'170)”:

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

Ειδικότερα:

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι **η ίδια η επιχείρηση**. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα **εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης** (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού

κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος..

...

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..»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται: 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

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 ΔΟΥ 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 περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

...

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος παρουσιάζει συνεχόμενες ζημιές στα υπό κρίση έτη.

Συγκεκριμένα η παράγραφος 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2014 αναφέρει ότι 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.

Επειδή επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 (άρθρο 2). Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν τούτων ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013) και συγκεκριμένα αυτή του ποσοστού μικτού κέρδους % η οποία επιλέχθηκε ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς τα μικτά κέρδη, που προέκυψαν από τα βιβλία της προσφεύγουσας αναμορφώθηκαν με βάση ποσοστό μικτού κέρδους ΜΚ, το οποίο προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 43%, σύμφωνα και με τις προαναφερόμενες διατάξεις όπως παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα. Ακολουθώντας, τα καθαρά κέρδη προ φόρων προσδιορίστηκαν με την προσθήκη επιπλέον λογιστικών διαφορών, όπως διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο των στοιχείων και των βιβλίων και τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ήδη προσδιορισμένα κατόπιν ελέγχου ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα και με τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α, 23 & 49 του Ν.4172/2013.

ΧΡΗΣΗ 2016	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΑΡΑΤΗΡ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΩΛΗΣΕΩΝ			
	ΣΥΝΟΛΙΚΑ	ΔΙΑΜΟΝΗ	ΛΟΙΠΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΜΟΝΗΣ	ΛΟΙΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ
<u>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	125.123,30	95.403,00	29.720,00	ΑΝΑΓΩΓΗ	<u>5.659,40</u>	<u>22.039,90</u>	<u>27.699,30</u>
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	71.102,50	54.207,00	16.896,00	ΩΣ ΒΙΒΛΙΑ			
ΜΙΚΤΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	54.020,80	41.197,00	12.824,00	ΑΝΑΓΩΓΗ			
% ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	0,43	0,43	0,43	ΩΣ 2013 - 2014 -2015			
% ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	0,76	0,76	0,76	ΩΣ 2013 - 2014 -2015			
ΛΟΙΠΑ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	33.171,50			ΩΣ ΒΙΒΛΙΑ			
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	104.274,00			ΩΣ ΒΙΒΛΙΑ			
ΚΚ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟ ΛΟΓΙΣΤ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	20.849,30	ΕΠΙΧ/ΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡ		ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝ	3.544,40	17.304,90	20.849,30
ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜ ΚΑΙ ΘΑ ΠΡΟΣΤΕΘΟΥΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ:							
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	2.706,40	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΩΣ Ν.4172/2013		2.706,40	2.706,40

ΚΚ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	23.555,70			ΩΣ Ν.4172/2014	3.544,40	20.011,30	23.555,70
---------------------------------	------------------	--	--	-------------------	----------	-----------	------------------

ΧΡΗΣΗ 2017	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΑΡΑΤΗΡ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΩΛΗΣΕΩΝ			
	ΣΥΝΟΛΙΚΑ	ΔΙΑΜΟΝΗ	ΛΟΙΠΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΜΟΝΗΣ	ΛΟΙΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ
<u>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	127.561,70	98.874,00	28.687,00	ΑΝΑΓΩΓΗ	<u>5.243,30</u>	<u>22.364,30</u>	<u>27.607,70</u>
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	72.487,60	56.179,00	16.309,00	ΩΣ ΒΙΒΛΙΑ			
ΜΙΚΤΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	55.074,00	42.696,00	12.378,00	ΑΝΑΓΩΓΗ			
% ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	0,43	0,43	0,43	ΩΣ 2013 - 2014 -2015			
% ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	0,76	0,76	0,76	ΩΣ 2013 - 2014 -2015			
ΛΟΙΠΑ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	38.821,40			ΩΣ ΒΙΒΛΙΑ			
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	111.309,00			ΩΣ ΒΙΒΛΙΑ			
ΚΚ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟ ΛΟΓΙΣΤ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	16.252,70	ΕΠΙΧ/ΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡ		ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝ	3.086,80	13.165,90	16.252,70
ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜ ΚΑΙ ΘΑ ΠΡΟΣΤΕΘΟΥΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ:							
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	7.526,30	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΩΣ Ν.4172/2013		7.526,30	7.526,30
ΚΚ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	23.779,00			ΩΣ Ν.4172/2014	3.086,80	20.692,20	23.779,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗ 2016:	2016 ΔΗΛΩΣΗΣ	2016 ΕΛΕΓΧΟΥ	2016 ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΡΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΕΜΠΟΡΙΟΥ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες	48.383,34	48.383,64	0,30
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	41.360,60	47.019,60	5.659,00
γ. λιανική χονδρική πώληση λοιπών εμπορευμάτων προϊόντων	7.679,50	29.719,50	22.040,00
ΣΥΝΟΛΟ	97.423,44	125.122,74	27.699,30
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ λοιπών εμπορευμάτων προϊόντων	23.613,83	22.108,43	-1.505,40
ΔΑΠΑΝΕΣ			
α. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	22.104,07	22.104,07	0,00
β. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	27.829,73	27.829,73	0,00
γ. Παροχές τρίτων, φόροι - τέλη	435,90	0,00	-435,90

δ. Ιδιόχρηση	0,00	0,00	0,00
ε. Διάφορα έξοδα	30.290,26	29.776,93	-513,33
στ. Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00	0,00	0,00
ζ . Αποσβέσεις παγίων	0,00	0,00	0,00
η. αθροιστικό σφάλμα μεταφοράς δηλώσεων /βιβλίων	0,00	-251,90	-251,90
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	80.659,96	79.458,83	-1.201,13
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ / ΑΓΟΡΩΝ	104.273,79	101.567,26	-2.706,53
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-6.850,35	23.555,48	30.405,83
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ			
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ / ζημιές	-6.850,35	23.555,48	30.405,83
Πλέον: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ν.4172/2013 κτλ.	0,00		0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΕΣ ΕΠΙΧ	-6.850,35	23.555,48	30.405,83
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ %	-0,07	0,19	
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ			
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΕΣ ΕΠΙΧ	-6.850,35	23.555,48	30.405,83
ΠΛΕΟΝ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ, ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ, κ.α. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	13.548,35	5.930,52	-7.617,83
φορολογητέο εισόδημα	6.698,00	29.486,00	22.788,00
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	-400,50	5.342,80	5.743,30

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗ 2017:	2017 ΔΗΛΩΣΗΣ	2017 ΕΛΕΓΧΟΥ	2017 ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΡΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΕΜΠΟΡΙΟΥ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες	39.776,52	39.776,52	0,00
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	53.854,14	59.097,48	5.243,34
γ. λιανική χονδρική πώληση λοιπών εμπορευμάτων προϊόντων	6.323,55	28.687,89	22.364,34
ΣΥΝΟΛΟ	99.954,21	127.561,89	27.607,68
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ λοιπών εμπορευμάτων προϊόντων	16.309,27	16.309,27	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ			
α. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	34.079,79	34.079,79	0,00
β. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	2.000,00	2.000,00	0,00
γ. Παροχές τρίτων, φόροι - τέλη	318,00	0,00	-318,00
δ. Ιδιόχρηση	0,00	0,00	0,00
ε. Διάφορα έξοδα	54.181,60	51.393,70	-2.787,90
στ. Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00	0,00	0,00
ζ . Αποσβέσεις παγίων	4.420,39	0,00	-4.420,39
η.			0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	94.999,78	87.473,49	-7.526,29
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ / ΑΓΟΡΩΝ	111.309,05	103.782,76	-7.526,29
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-11.354,84	23.779,13	35.133,97

ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ			
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ / ζημιές	-11.354,84	23.779,13	35.133,97
Πλέον: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ν.4172/2013 κτλ.	0,00		0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΕΣ ΕΠΙΧ	-11.354,84	23.779,13	35.133,97
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ %	-0,11	0,19	
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ			
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΕΣ ΕΠΙΧ	-11.354,84	23.779,13	35.133,97
ΠΛΕΟΝ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ, ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ, κ.α. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	16.539,34	5.184,37	-11.354,97
φορολογητέο εισόδημα	5.184,50	28.963,50	23.779,00
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	-25,60	5.790,06	5.815,66

Επίσης στο ΦΠΑ, με βάση τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου, ο πίνακας εκροών-εισροών διαμορφώθηκε ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ - ΕΚΡΟΩΝ	2017 Ελέγχου	2016 Ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	98.716,70	95.648,87
Αξία φορολογητέων εκροών - 23%		2.469,89
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	28.845,11	27.003,61
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	127.561,81	125.122,37
Φόρος εκροών - 13%	12.833,16	12.434,35
Φόρος εκροών - 23%		568,07
Φόρος εκροών - 24%	6.922,82	6.480,87
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	19.755,98	19.483,29
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	66.944,69	72.892,11
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	66.944,69	72.892,11
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	13.220,74	14.477,69
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (από 04/2015)	13.220,74	14.477,69
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	13.220,74	14.477,69
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	0,00	0,00
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00	4.451,19
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ. 316, 317, 318)	-0,07	15,02
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	13.220,67	18.943,90
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	1.500,95	1.225,15
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	11.719,72	17.718,75

ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00	0,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Για καταβολή ή επιστροφή) - ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	2017	2016
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 314-2)	19.755,98	19.483,29
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 323)	0,00	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 322)	11.719,72	17.718,75
ΔΙΑΦΟΡΑ	8.036,26	1.764,54
Τελικό ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00	0,00
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	0,00	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	8.036,26	1.764,54
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00	0,00
Τελικό ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	8.036,26	1.764,54

Επειδή η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, κατά την οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, μεταξύ άλλων, και το αντικείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής, δεν αφορά και τις μεθόδους της κατά ποσό απλώς εξειδίκευσης της φορολογητέας ύλης σε κάθε συγκεκριμένη ατομική περίπτωση, όπως, παραδείγματος χάριν είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών με την εφαρμογή συντελεστών καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Εν προκειμένω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και τούτο, διότι στην προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (εξουσιοδοτική διάταξη), γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερείδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α 1080/2020 και Ε 2016/2020, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του ΚΦΔ, ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων (βλ. ΔΕΦΑΘ 394/2020).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν.4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της*

προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα 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»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασία ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ήταν παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη. Ωστόσο, σύμφωνα με τις

οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα εσωτερικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και διαπίστωσε ότι λειτουργεί διαχρονικά με μικτό αποτέλεσμα 43% σταθερά, στο κλάδο της διαμονής, το οποίο το θεώρησε εύλογο, σύμφωνα και με τα διδάγματα της κοινής πείρας για τον κλάδο.

Για το προσδιορισμό του Μ.Κ. στην εστίαση, λήφθηκε υπόψη εκτός των άλλων και η ΥΠΟΥΡΓΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠ. ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ - ΥΑ Τ/9063/2003 - ΦΕΚ 1331/2017, για την «ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΠΡΩΙΝΟΥ ΚΑΙ ΓΕΥΜΑΤΩΝ (ΤΑΜΠΛ ΝΤΟΤ)», βάσει της οποίας, το κόστος αγοράς των αγαθών - τροφίμων και ροφημάτων - που κατ' ελάχιστο προσφέρονται από τα ξενοδοχεία αυτής της κατηγορίας, δεν ξεπερνά τα 2 δύο ευρώ ενώ η τιμή πώλησης του πρωινού είναι 11 ευρώ σύμφωνα και με τον αναρτημένο τιμοκατάλογο. Βεβαίως, το μικτό περιθώριο κέρδους του κάθε υποκλάδου παρεχόμενων υπηρεσιών, διαμορφώνεται και από άλλα άμεσα επιρριπτόμενα κόστη και στη συγκεκριμένη περίπτωση έχει υπολογισθεί από τον έλεγχο σε ακόμα 2 ευρώ. Έστω με άμεσο κόστος 4 ευρώ και τιμή διάθεσης 11 ευρώ, το μικτό κόστος διαμορφώνεται σε 64%. Λόγω μικρής όμως συμμετοχής του πρωινού στο συνολικό όγκο προσφερόμενης υπηρεσίας και για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα και σε αυτόν τον υποκλάδο υπηρεσιών με δεδομένο το 43% μικτό κέρδος όπως ισχύει στην υπηρεσία διαμονής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη η προσθήκη λογιστικών διαφορών, όταν τα ακαθάριστα έσοδα έχουν προσδιοριστεί δυνάμει της εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Επομένως ορθώς κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών προστέθηκαν οι λογιστικές διαφορές για τα υπό κρίση έτη, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013.

Επειδή όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013, ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμούς.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις από 24/04/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων άρθρου 54 ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από **01/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ./2022 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Συνολικό ποσό: 100,00 €.

β) της υπ' αριθμ./2022 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Συνολικό ποσό: 100,00 €.

γ) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Διαφορά φόρου	5.743,32 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.871,66 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	732,29 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.347,27 €

δ) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Διαφορά φόρου	5.815,64 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.907,82 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	624,17 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.347,63 €

ε) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Διαφορά φόρου	1.764,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	882,27 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.646,81 €

στ) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Διαφορά φόρου	8.036,26 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.018,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.054,40 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.