



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

01/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1759

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Μυκόνου, περιοχή, κατά α) της υπ. αριθ./30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ. αριθ./30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ. αριθ./30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, δ) της υπ. αριθ./30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 και ε) της υπ' αριθ./30-05-2023 Πράξης Επιβολής

Προστίμου του άρθ. 58Α§1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων αιτείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τη με αριθ. πρωτ./07-07-2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 123.519,16 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 61.759,58 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 25.043,04 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 210.321,78 €.

β) Με την υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 79.468,41 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 39.734,21 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.431,63 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 134.634,25 €.

γ) Με την υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 3.761,69 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.880,85 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.642,84 €.

δ) Με την υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 4.060,19 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.130,10 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.190,29 €.

ε) Με την υπ' αριθ./30-05-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58Α§1 του ΚΦΔ του του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 900,00 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης 30-05-2023 οικειών εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και των διατάξεων του άρθ. 58Α του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ./04-08-2021 εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....» και «.....», η υπ' αριθ./06-08-2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου βιβλία και στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 εντός προθεσμίας 5 ημερών καθώς και η υπ' αριθ. πρωτ./06-08-2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Από προγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου είχε διαπιστωθεί η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 8,87 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 2,13 € για το φορολογικό έτος 2017 και από προγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου είχε διαπιστωθεί η διακίνηση νερού χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο και είχαν επιβληθεί τα σχετικά πρόστιμα του ΚΦΔ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο αξίας 2.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 600,00 € και κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία αξίας 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.200,00 €. Επιπλέον, το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων μετέφερε στην υποβληθείσα δήλωση ως αποθέματα λήξης ποσό 48.794,08 € το οποίο δεν μετέφερε στο φορολογικό έτος 2018.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ./14-03-2023 Απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, με την οποία ενέκρινε την τεχνική της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στο ύψος των 596.782,91 € για το φορολογικό έτος 2017 και στο ύψος των 589.384,06 € για το φορολογικό έτος 2018.

Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. μαζί με το με αριθ./16-03-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα προκειμένου να καταθέσει εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας τις απόψεις του. Επί των ανωτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε εντός της οριζόμενης προθεσμίας με το με αριθ./12-05-2023 υπόμνημα παροχής πληροφοριών τις απόψεις του, οι οποίες έγιναν μερικώς δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Μη νόμιμη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου διότι η επιχείρηση του ίδιου δεν είχε υποχρέωση απογραφής και επομένως δεν υπάρχει φορολογική παράβαση. Ο λογιστής του, εκ παραδρομής, εξακολουθούσε να δηλώνει στοιχεία απογραφής με

βάση την μεταβατική διάταξη (10% αγορών) μέχρι και το φορολογικό έτος 2017, οπότε δήλωσε αποθέματα λήξης ποσού 48.794,08 € τα οποία δεν μετέφερε ως αποθέματα έναρξης του έτους 2018. Επιπλέον, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης δεν αιτιολογούν την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών διότι τα ποσά είναι αμελητέα σε σχέση με τον τζίρο της επιχείρησής του και θα έπρεπε να γίνει λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

2. **Εσφαλμένη η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.** Η επιχείρησή του έχει μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων, δεν υπάρχει ομοιομορφία στις τιμές πώλησης και δεν τηρείται βιβλίο απογραφής.
3. **Μη αποδοχή των πορισμάτων του ελέγχου περί ύπαρξης αποκρουστικής φορολογητέας ύλης.** Ο έλεγχος από τη μία συνυπολογίζει τα ποσά των μη εκπιπόμενων δαπανών στο κόστος πωληθέντων και από την άλλη μετά από τον επανυπολογισμό των κερδών χρήσης τα ποσά αυτά προστίθενται ως λογιστικές διαφορές προκειμένου να υπολογιστούν τα τελικά καθαρά κέρδη, με αποτέλεσμα να δημιουργείται διπλή φορολόγηση. Επιπλέον, ο έλεγχος έχει χρησιμοποιήσει λανθασμένους Συντελεστές Μικτού Κέρδους στα καπνικά προϊόντα και σε διάφορα εμπορεύματα με ΦΠΑ.
4. **Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας – Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθ. 23 παρ. 1 περ. β' του ΚΦΕ σχετικά με την έκπτωση δαπανών άνω των 500,00 € καθώς οι εν λόγω αγορές έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο.** Επιπλέον, ο έλεγχος δεν εξέπεσε από τα έσοδα χρήσης ποσό 18.212,01 € με την αιτιολογία ότι δεν περιλαμβάνεται στα βιβλία, ωστόσο το ως άνω ποσό έχει συμπεριληφθεί στα βιβλία καθώς αφορά μισθώματα, έξοδα ΔΕΗ και έξοδα με ΦΠΑ 6% και τεκμηριώνεται και με τα κατάλληλα παραστατικά.
5. **Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.**
6. **Ακυρότητα εντολής ελέγχου- Άκυρες οι εκδοθείσες πράξεις λόγω αναρμοδιότητας του εκδόντος οργάνου – υπέρβαση της μέγιστης βάσει νόμου διάρκειας του ελέγχου.**

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και μη αποδοχής των πορισμάτων του ελέγχου (ισχυρισμοί 1-3)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου....»

Επειδή, με τη με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«.....

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 σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

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

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013

[...]

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. 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.

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 σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

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

φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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 τον 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 Α. 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) 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 εφαρμοζόμενο 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.

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, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)», ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 28 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος δεν συσχετίζονται με την επιλογή της μεθόδου (αρ.27 του ΚΦΔ). Με την παρ. 1 του άρθρου 28 ορίζονται οι προϋποθέσεις που αφορούν κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι προϋποθέσεις της παρ.2 αφορούν φυσικά πρόσωπα.

Περαιτέρω, από τις πέντε μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, οι β', γ' & ε' μέθοδοι (Ανάλυση Ρευστότητας, Καθαρής Θέσης και Τραπεζικών καταθέσεων & δαπανών σε μετρητά) εφαρμόζονται σε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι α' & δ' μέθοδοι (Αρχή Αναλογιών και Σχέση Τιμής προς όγκο συναλλαγών) εφαρμόζονται σε οποιονδήποτε ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (φυσικό ή νομικό πρόσωπο).

Ως εκ τούτου κατά τον έλεγχο φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα η Φορολογική Αρχή μπορεί να επιλέξει οποιαδήποτε από τις μεθόδους του άρθρου 27 του ΚΦΔ, υπό την πλήρωση οποιασδήποτε εκ των προϋποθέσεων του άρ. 28 του ΚΦΕ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./04-08-2021 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου διενεργήθηκε έλεγχος για τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 από τον οποίον διαπιστώθηκε η είσπραξη ποσού 3.100,00 € από την εταιρεία «.....» κατά τις ημερομηνίες 10-01-2017, 10-01-2018 και 10-12-2018 δίχως ωστόσο να προσκομίζονται τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση δηλώνει στις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-

προμηθευτών ΜΥΦ τις ως άνω συναλλαγές και ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας 2.500,00 € πλέον ΦΠΑ 600,00 € για την χρήση 2017 και αξίας 5.000,00 € πλέον ΦΠΑ 1.200,00 € για την χρήση 2018.

Επειδή, από προγενέστερο έλεγχο που είχε διενεργηθεί την 14-07-2017 από την Δ.Ο.Υ. Σύρου σε υποκατάστημα του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 8,87 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 2,13 €. Για την ως άνω παράβαση εκδόθηκε η με αριθ./01-09-2017 πράξη επιβολής προστίμου του ΚΦΔ ποσού 250,00 €. Επιπλέον, την 02-08-2018, από προγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου είχε διαπιστωθεί η διακίνηση χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο ΔΑ- ΔΑ/ΤΟ- ΣΔΑ για μεταφορά δεκατριών (13) κυβικών με το με αριθ. κυκλοφορίαςΙΧΦ αυτοκίνητο για πώληση νερού προς διάφορους πελάτες. Για την ως άνω παράβαση εκδόθηκε η με αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του ΚΦΔ ποσού 500,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Η ελεγκτική αρχή κατόπιν των ανωτέρω ορθώς προέβη στον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, εν συνεχεία με τη με αριθ. πρωτ./14-03-2023 απόφαση του Προϊστάμενου της ως άνω Δ.Ο.Υ. και λαμβάνοντας υπόψη και τις προαναφερθείσες διατάξεις, εγκρίθηκε η εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της μεθόδου της «Αρχής των αναλογιών», καθώς αυτή κρίθηκε ως η καταλληλότερη.

Επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε την αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους- κόστους και διαχώρισε τα πωλούμενα προϊόντα στα άνευ ΦΠΑ και σε αυτά που επιβαρύνονται με ΦΠΑ προκειμένου να προσδιορίσει τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως, προσδιορίστηκαν τα κάτωθι για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018:

2017

ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΑΝΕΥ ΦΠΑ ΤΣΙΓΑΡΑ ΠΟΣΟΣΤΟ 63,04 %	ΑΝΕΥ ΦΠΑ ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ ΠΟΣΟΣΤΟ 19,32 %	ΜΕ ΦΠΑ ΠΟΣΟΣΤΟ 17,64%
ΑΓΟΡΕΣ	487.940,32	307.583,04	94.278,78	86.078,50

2018

ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΑΝΕΥ ΦΠΑ ΤΣΙΓΑΡΑ ΠΟΣΟΣΤΟ 63,04 %	ΑΝΕΥ ΦΠΑ ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ ΠΟΣΟΣΤΟ 19,32 %	ΜΕ ΦΠΑ ΠΟΣΟΣΤΟ 17,64%
ΑΓΟΡΕΣ	468.768,68	295.958,43	90.909,09	81.901,16

- Για τα προϊόντα άνευ ΦΠΑ- κινητής τηλεφωνίας το περιθώριο κέρδους είναι 1,20%- 4,00% ανάλογα με την αγοραστική κίνηση των προϊόντων. Ο έλεγχος έλαβε υπόψιν ποσοστό 1,20% διότι είναι αυτό με την μεγαλύτερη κίνηση και επομένως τα ακαθάριστα έσοδα κινητής τηλεφωνίας άνευ ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σε $94.278,78 \times (1+0,012) = 95.410,13 \text{ €}$ για το

φορολογικό έτος 2017 και σε $93.680,17 \times (1+0,012) = 94.804,33 \text{ €}$ για το φορολογικό έτος 2018.

- Για τα προϊόντα άνευ ΦΠΑ- καπνικά προϊόντα το περιθώριο κέρδους είναι 3,00%- 4,50% ανάλογα με τα τεμάχια που περιέχουν τα πακέτα, το μήκος και το πάχος των τσιγάρων. Ο έλεγχος έλαβε υπόψιν ποσοστό 4,00% διότι είναι αυτό με την μεγαλύτερη κίνηση και επομένως τα ακαθάριστα έσοδα τσιγάρων άνευ ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σε $307.583,04 \times (1+0,035) = 318.886,36 \text{ €}$ για το φορολογικό έτος 2017 και σε $304.981,94 \times (1+0,035) = 315.656,31 \text{ €}$ για το φορολογικό έτος 2018.
- Για τα προϊόντα με ΦΠΑ, τα οποία είναι καραμέλες, τσίχλες, σοκολάτες, οιοπνευματώδη ποτά, αναψυκτικά, αντηλιακά κτλ, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις τιμές που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγορών των ως άνω εμπορευμάτων.
- Για το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων πραγματοποίησε αγορές προϊόντων με ΦΠΑ ποσού 86.078,50 € ενώ ο μέσος όρος του ποσοστού μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων είναι 1,12. Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα προϊόντων με ΦΠΑ για το 2017 προσδιορίστηκαν σε $86.078,50 \times (1+1,12) = 182.486,42 \text{ €}$. Για το φορολογικό έτος 2018 ο προσφεύγων πραγματοποίησε αγορές προϊόντων με ΦΠΑ ποσού 81.901,16 € βάσει των προσκομισθέντων βιβλίων. Ο έλεγχος διαπίστωσε την μη καταχώρηση εμπορευμάτων ποσού 2.496,68 €, το οποίο προστέθηκε στις ως άνω αγορές και τις διαμόρφωσε σε 84.397,84 €. Οι τιμές αγοράς και πώλησης δεν διαφοροποιήθηκαν σε σχέση με το 2017 και επομένως, ο μέσος όρος του ποσοστού μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων παρέμεινε 1,12. Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα προϊόντων με ΦΠΑ για το 2018 προσδιορίστηκαν σε $84.397,84 \times (1+1,12) = 178.923,42 \text{ €}$.
- Το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου ανήλθε σε $95.410,13 \text{ €} + 318.886,36 \text{ €} + 182.486,42 \text{ €} = 596.782,91 \text{ €}$ για το φορολογικό έτος 2017 και σε $94.804,33 \text{ €} + 315.656,31 \text{ €} + 178.923,42 \text{ €} = 589.384,06 \text{ €}$ για το φορολογικό έτος 2018.

Συνεπώς, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθώς προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οι ισχυρισμοί του περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί μη έκπτωσης δαπανών άνω των 500,00 € και τους λοιπούς ισχυρισμούς (ισχυρισμοί 4-6)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 22 του ν. 4172/2013:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το

προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 23 του ν. 4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...] 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, [...]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«[...] 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.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

[...]

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα

μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. [...]

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, η μη αναγνώριση δαπανών ως εκπιπτόμενες, για αγορά ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500,00 € χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δεν συνεπάγεται τον μη υπολογισμό τους κατά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, είχε κάνει ήδη δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, σχετικά με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής του και τα ποσοστά μικτού κέρδους σε συγκεκριμένες κατηγορίες και προσάρμοσε αναλόγως τα ακαθάριστα έσοδα και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν εξέπεσε, για το φορολογικό έτος 2018, από τα έσοδα χρήσης ποσό 18.212,01 € με την αιτιολογία ότι δεν περιλαμβάνεται στα βιβλία, ωστόσο το ως άνω ποσό έχει συμπεριληφθεί στα βιβλία καθώς αφορά μισθώματα, έξοδα ΔΕΗ και έξοδα με ΦΠΑ 6% και τεκμηριώνεται και με τα κατάλληλα παραστατικά.

Επειδή, ωστόσο κατά τον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων ο έλεγχος αναγνώρισε δαπάνες ύψους 43.227,63 €, ήτοι το ποσό που ο ίδιος είχε δηλώσει στο έντυπο Ε3 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι ο ίδιος έχει προβεί σε εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο, διότι ο ίδιος εισπράττει κυρίως μετρητά, και επομένως εξοφλούσε τους προμηθευτές του με μετρητά και εκείνοι εν συνεχεία τα κατέθεταν για λογαριασμό του στον τραπεζικό τους λογαριασμό.

Επειδή, ο προσφεύγων, ούτε κατά την διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε κάποιο παραστατικό τραπεζικής κατάθεσης εκ μέρους των προμηθευτών του το οποίο να αφορά τις επίμαχες δαπάνες και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται πλημμελή αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και ακυρότητα της εντολής ελέγχου λόγω υπέρβασης της μέγιστης βάσει νόμου διάρκειας.

Επειδή, εν προκειμένω, η με αριθ./04-08-2021 εντολή μερικού ελέγχου (γραφείου) εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου για την φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2018 εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ και σε κάθε περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί εντός του οριζόμενου πενταετούς χρόνου παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά

παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που συνκοινοποιούνται με τις πράξεις, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει και με το με αριθ. πρωτ./12-05-2023 υπόμνημά του ενώπιον του ελέγχου και οι οποίοι έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων δεν δύναται εν προκειμένω να επηρεάσει το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30-05-2023 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των υπ. αριθ./30-05-2023,/30-05-2023,/30-05-2023,/30-05-2023 και/30-05-2023 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Α) Υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2017:

Διαφορά φόρου εισοδήματος	123.519,16 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	61.759,58 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	25.043,04 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	210.321,78 €

Β) Υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2018:

Διαφορά φόρου εισοδήματος	79.468,41 €
---------------------------	-------------

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	39.734,21 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	15.431,63 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	134.634,25 €

Γ) Υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου- Φορολογική περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017:

Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	3.761,69 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.880,85 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.642,84 €

Δ) Υπ' αριθ./30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου- Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018:

Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	4.060,19 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.130,10 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.190,29 €

Ε) Υπ' αριθ./30-05-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58^Α του ΚΦΔ- Φορολογικό έτος 2018: 900,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.