



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16.02.2024

Αριθμός απόφασης: 362

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **..2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, κατά: α) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017** και β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από **...2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό**09.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (παντοπωλείου και ενοικίασης δωματίων), φόρος ύψους 20.428,61€, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ. ποσού 10.214,31€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.306,70€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 33.949,62€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από εμπορική δραστηριότητα (παντοπωλείο) σε 391.109,77€, έναντι 322.434,46€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 2.923,47€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 9.642,46€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.821,23€ ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 14.463,69€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών από εμπορική

δραστηριότητα σε 391.109,77€, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του αρ. 28 του Ν. 4172/2013 και του αρ. 27 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, και ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικού έτους 2017 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αρ.05.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-1. Μη νόμιμος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του εισοδήματός του και του ΦΠΑ με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Καταχρηστική, ανεπιεικής και εσφαλμένη η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ενώ είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός (σχετ. η υπ' αρ./2022 απόφαση της ΔΕΔ)

-2. Μη ορθή η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών από τον έλεγχο. Οι προσδιορισθείσες από την ελεγκτική αρχή αναλογίες είναι αυθαίρετες και οδηγούν σε εσφαλμένο υπολογισμό των εισοδημάτων του. Εσφαλμένη η εκτίμηση της φορολογικής αρχής ότι υπήρχε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο συντελεστή 24% σε χαμηλότερο συντελεστή 13% του ΦΠΑ.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους

φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

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

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται 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, στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04.11.2022) ορίζεται 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 ιδίων 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. ...

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ., αφότου διαπίστωσε ότι το εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους 3.192,04€ και της συζύγου του ύψους 0,11€ βάσει της με αρ...../28.06.2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός των φορολογικού έτους 2017, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους ύψους 15.057,26€ του ιδίου και της συζύγου 558,86€, και φορολογήθηκε με προστιθέμενη διαφορά δαπανών ποσού 4.152,11€, εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από εμπορική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της επιχείρησής του, σύμφωνα με τη με αριθμό πρωτ.2022 έγκριση του προϊσταμένου της

Περαιτέρω επειδή το δηλωθέν εισόδημα φορολογικού έτους 2017 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης ο προσφεύγων δήλωσε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 7.000,00€.

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 § 2 περ. ζ ν. 4172/2013.

Ως εκ τούτου, το επικληθέν ποσό των 7.000,00€ που ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του ως ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάχτηκε από φόρο (κωδ. 787) ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν εκλήφθηκε ως δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα το δηλωθέν εισόδημα κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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. 4174/2013 (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 ΚΦΔ...

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 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου...

Άρθρο 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 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: Α. 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 της φορολογουμένης 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.»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου".

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... "

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%)) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).

Επειδή, εν προκειμένω, για την ατομική του επιχείρηση (παντοπωλείο και ενοικίαση δωματίων) ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικά βιβλία, κατά το φορολογικό έτος 2017, με έδρα στα και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο της Δ.Ο.Υ..... προέκυψαν τα κάτωθι:

Ως προς τη δευτερεύουσα δραστηριότητα ενοικίασης δωματίων, τα ακαθάριστα δηλούμενα έσοδα ύψους 6.902,64€ και καθαρά κέρδη 6.334,19€ έγιναν αποδεκτά από τη φορολογική αρχή, κατόπιν γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του παντοπωλείου εφαρμόστηκε η τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών και βάσει των λογιστικών αρχείων και των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης του προσφεύγοντος (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίστηκαν αναλογίες, οι οποίες εφαρμόζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδήγησαν στον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των τιμών που ήταν αναρτημένες στα είδη (τιμές στο ράφι) και τον συνυπολογισμό φύρας σε ποσοστό 20% (για ευπαθή είδη) για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντος.

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη:

- Τη μη διενέργεια απογραφής στο τέλος του έτους, άρα τη μη καταγραφή αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης, που άγει στο συμπέρασμα ότι όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.
- Τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία που προσκόμισε η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Τη δηλωθείσα ζημία ύψους 5.692,74€ (ζημία παντοπωλείου: -12.026,93€ μείον κέρδη από παροχή υπηρεσιών: 6.334,19€).
- Τον προκύψαντα βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συντελεστή μικτού κέρδους πωλήσεων ποσοστό 4,49%,

προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017, ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Απογραφή έναρξης	0,00€
Αγορές	307.960,45€
Μείον απογραφή λήξης (31.12.2017)	0,00€

Κόστος πωληθέντων	307.960,45€
Προσαύξηση ακαθαρίστων (1,27% επί του κόστους πωληθέντων)	391.109,77€
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου από εμπορική δραστηριότητα	391.109,77€
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου από παροχή υπηρεσιών	6.902,64€
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	398.012,41€
Μείον Κόστος πωληθέντων	307.960,45€
Μείον Δαπάνες	27.069,58€
Καθαρό κέρδος	62.982,38€
Μείον προστιθέμενη διαφορά δαπανών (αριθμός δήλωσης 159544/28-06-2018)	4.152,11€
Συνολική απόκρυψη εσόδων	58.830,27€

Συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 σε 398.012,41€.

Από τη φορολογική αρχή λήφθηκε υπόψη το ποσοστό συμμετοχής των φορολογητέων εκροών, βάσει δήλωσης, ανά συντελεστή Φ.Π.Α., ως κάτωθι:

ΣΥΝ/ΤΗΣ ΦΠΑ	ΕΚΡΟΕΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ
13,00 %	167.154,65 €	51,84 %
24,00%	155.278,41 €	48,16 %
Σύνολο	322.433,06 €	100,00 %

Η συνολική διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων της εμπορικής δραστηριότητας (παντοπωλείου), ήτοι συνολικό ποσό **68.675,31€** (βάσει ελέγχου φορολογητέες εκροές: 391.109,77€ - βάσει δήλωσης φορολογητέες εκροές: 322.434,46€) επιμερίστηκε, ανά συντελεστή Φ.Π.Α., βάσει των ανωτέρω αναλογιών, ως εξής:

Συντελεστής Φ.Π.Α.	Ποσοστό συμμετοχής	Καθαρή αξία εκροών	Φ.Π.Α. εκροών
13%	51,84 %	35.601,28 €	4.628,17 €
24%	48,16 %	33.074,03 €	7.937,76 €
Σύνολο	100%	68.675,31 €	12.565,93€

Η φορολογική αρχή, αν και διαπίστωσε μετατόπιση των συντελεστών από τον υψηλότερο 24% στο χαμηλότερο συντελεστή 13% του ΦΠΑ, (δηλαδή ότι ο προσφεύγων εξέδιδε αποδείξεις με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ 13% για υπαγόμενα είδη σε ΦΠΑ 24%) δεν καταλόγισε έτερες διαφορές Φ.Π.Α., πλην αυτών που προέκυψαν από την εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου της αρχής αναλογιών, καθόσον το μεγαλύτερο ποσοστό (51,84%) των ειδών υπήχθη στο συντελεστή 13% του ΦΠΑ., όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ορθής εφαρμογής της αρχής των αναλογιών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία θεώρησης2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του ... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	58.830,27
Υπόλοιπο φόρου	20.428,61
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	10.214,31
Εισφορά αλληλεγγύης	3.306,70
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	33.949,62

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό ...**09.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	9.642,46
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	4.821,23
Σύνολο για καταβολή	14.463,69
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	2.923,47

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.