



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-05-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1438

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α΄ 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄ / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία, υπ΄ αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια

δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ματογυαλιών μη κατεργασμένων οπτικώς και μερών για την κατασκευή ετοιμών γυαλιών» και έδρα στην οδό -....., Τ.Κ., Νομού , κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προέκυψαν φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου, ποσού 2.345,43€ και εξαλείφθηκε-διαγράφηκε η «ζημία του οικείου φορολογικού έτους» βάσει δηλώσεως, ποσού 115.043,36€.

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ύψους 9.591,18€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 4.795,59€, ήτοι συνολικό ποσό **14.386,77€** και **δεν αναγνωρίσθηκε** το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου για έκπτωση, ποσού **12.983,68€**, στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και Ν. 4987/2022, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022, για το φορολογικό έτος 2017, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.) στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με την οποία «το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής του» και κατόπιν έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της, προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημά του με την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών (mark up method), η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022, ως προς το άρθρο 78 παράγραφοι 1 και 4 του Συντάγματος.

Δεύτερος λόγος

Παράνομη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Τρίτος λόγος

Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνατόει τους».

Επειδή, το άρθρο 5 του Συντάγματος ορίζει ότι: «καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη».

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. {...} 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛ. Σ.Τ.Ε. 532/2015) έχει κριθεί ότι: «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 ΟΛ., 1972/2012 ΟΛ., 2469-2471/2008 ΟΛ., 2113/1963 ΟΛ.)».

Επειδή, εν προκειμένω δεν τίθεται ζήτημα επιβολής και είσπραξης φόρου χωρίς τυπικό νόμο, καθότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε τον ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τις πολυγραφημένες διαταγές, αποφάσεις και εγκυκλίους, κατά περίπτωση, που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή αυτού, ο δε νομοθέτης έλαβε υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, τα αντικειμενικά κριτήρια και τις ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

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.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα [...] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2015/31-1-2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται ότι: Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 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... «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. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται: «**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 5. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. **Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα /εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013».

Επειδή, με την Ε. 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. 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 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 δύνανται 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. {...} Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές

και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. [...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής....».

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο. 4. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους. 5. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1019/16-01-2015 (ΦΕΚ Β 221/17-02-2015), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προβλέπεται ότι: «Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής». 1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014. 2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:....2.22. Φαρμακείο..»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών, όπως ορίζει το άρθρο 27 του 4987/2022.

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. [...] Άρθρο 5. Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...] Άρθρο 11 -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 34 του 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».

Επειδή, στο άρθρο 64 του 4987/2022 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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 την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2017 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα, για τα δηλωθέντα εισοδήματά του και τις πραγματικές του δαπάνες, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος 2017	Του υπόχρεου €
A. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	(115.363,36)
B. Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,94
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	0,00
Ασφάλιστρα	105,24
Καταβληθείσες δόσεις καταναλωτικού δανείου	1.941,24
Πληρωμές TAXIS	3.779,69
Τηλεφωνικά	44,46
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049)	13.137,96
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	19.008,59

Επειδή, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, **πληρείται** η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων του ελεγχόμενου **με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής αναλογιών**, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ. αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος, δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής του, συνολικού ποσού **19.008,59€**. Επιπροσθέτως, το σύνολο των αντικειμενικών του δαπανών του οικείου έτους, ανέρχεται στο ποσό των 4.400,00€ (βλέπε σελίδα 18 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του αναφέρει ότι: « ο έλεγχος επικαλείται τη μη κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του από το δηλωθέν εισόδημά του, χωρίς, ωστόσο, να ληφθεί υπ' όψη το μη αναλωθέν κεφάλαιό του προηγούμενων ετών». Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι: «.....το Κεντρικό κατάστημα των «οπτικών ειδών» βρίσκεται στην, επί της οδού αριθμός Στις έκανε έναρξη του υποκαταστήματος «Οπτικών ειδών» στην, επί της οδού αριθμός και οι αγορές των εμπορευμάτων του, ανήλθαν στο ποσό των 66.346,24€, πλέον ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους 11.468,00€, ήτοι το σύνολο των αγορών χρήσεως του νέου καταστήματος ήταν, 77.814,24€, το οποίο στην ουσία άρχισε να λειτουργεί τον Μάιο του 2017. Οι πωλήσεις του υποκαταστήματος αυτού, κατά το έτος 2017, ήταν 24.984,24€ και τα απούλητα εμπορεύματα τα οποία ευρίσκονταν εντός του καταστήματος στο τέλος της χρήσης, πωλήθηκαν στα επόμενα φορολογικά έτη (περίπου 60.000,00 Ευρώ)».

Επειδή, η επίκληση του «μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών» δε λαμβάνεται υπόψη, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αναφορικά με την προϋπόθεση προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αλλά το εισόδημα που έχει προκύψει για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος και εμπίπτει σε μία από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αποτελεί δε (το μη αναλωθέν κεφάλαιο) στοιχείο που υπολογίζεται για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του πραγματικού συνολικού εισοδήματος, στον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τα άρθρα, 30 παρ. 1 και 34 παρ. 2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προκύπτει ότι: «Το ποσοστό μικτού κέρδους της ελεγχόμενης είναι αρνητικό και ειδικότερα ανέρχεται σε ποσοστά, επί πωλήσεων -50,23% και επί αγορών -33,44%, κατά το φορολογικό έτος 2017, ήτοι είναι αδικαιολόγητα χαμηλό, σε σχέση με τις ασκούμενες δραστηριότητές του. Ο ελεγχόμενος το αιτιολόγησε δηλώνοντας ότι έχει αποθέματα, χωρίς ωστόσο να έχει προβεί σε σύνταξη απογραφής αποθεμάτων και δήλωσε στην ελεγκτική αρχή ότι, το ποσοστό μικτού κέρδους του επί του κόστους πωληθέντων για τα αντικείμενα: α) των οπτικών ειδών κυμαίνεται από τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) έως σαράντα τοις εκατό (40%) και μεσοσταθμικά ανέρχεται σε τριάντα επτά και μισό τοις εκατό (37,50%) και

β) του ουζερί στην, δεν γνώριζε καθώς σε αυτό εργάζονταν οι γονείς του, αλλά θεώρησε πολύ λογικό ότι αυτό ανέρχεται στο εκατό είκοσι τοις εκατό (120,00%). Εφαρμόζοντας λοιπόν τους παραπάνω συντελεστές μικτού κέρδους, τα ακαθάριστα έσοδά του βάσει ελέγχου ανέρχονται, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟ- ΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥ- ΜΑΤΩΝ	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥ- ΜΑΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝ- ΤΩΝ	ΣΜΚ%	ΜΙΚΤΟΣ ΚΕΡΔΟΣ	ΑΚΑΘΑ- ΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
ΤΟΠΟΣ ΑΣΚΗΣΗΣ	ΑΝΤΙΚΕΙ- ΜΕΝΟ						
.....	Οπτικά	11.735,90	62.442,11	74.178,01	37,5	27.816,75	101.994,76
.....	Ουζερί	0,00	10.454,37	10.454,37	120	12.545,24	22.999,61
.....	Οπτικά	11.468,00	66.346,24	77.814,24	37,5	29.180,34	106.994,58
ΣΥΝΟΛΑ		23.203,90	139.242,72	162.446,62	42,81	69.542,33	231.988,96

Επειδή, ακολούθως ο προσφεύγων, προκειμένου να αιτιολογήσει τα αρνητικά ποσοστά μικτού κέρδους επί πωλήσεων και επί αγορών, κατά το φορολογικό έτος 2017, για το υποκατάστημα της με αντικείμενο εργασιών «οπτικά» επικαλείται γενικά και αόριστα ότι: α) τα είδη αυτά πωλήθηκαν τα επόμενα έτη, χωρίς ωστόσο σε κάθε περίπτωση να το αποδεικνύει προσηκόντως από την πλευρά του ότι υφίσταται το γεγονός αυτό, καθότι δεν προέβη σε διενέργεια προαιρετικής απογραφής των εμπορεύσιμων περιουσιακών του στοιχείων στο τέλος του κρινόμενου φορολογικού έτους, όπως επίσης και των επόμενων ετών, μέχρι τη διάθεσή τους και β) η επίκληση αυτή είναι αντικείμενο ειδικών και πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων φορολογικού ελέγχου των επόμενων διαχειριστικών περιόδων, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι, η κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή, περαιτέρω δεν προέβη σε κανένα ισχυρισμό αναφορικά με τους επιτυγχανόμενους, αρνητικούς συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, για το κεντρικό επί της οδού, στη, με αντικείμενο εργασιών «οπτικά» και τους χαμηλούς, αντίστοιχα, για το υποκατάστημα, στη, με αντικείμενο εργασιών «ουζερί».

Επειδή, ο προσφεύγων εμφανίζει ποσοστά μικτού κέρδους αρνητικά επί πωλήσεων και επί αγορών, τα οποία ανέρχονται σε -50,23% και -33,44%, κατά το φορολογικό έτος 2017, αντίστοιχα, τα οποία είναι αδικαιολόγητα με βάση τα επικρατούντα συναλλακτικά δεδομένα των επιχειρήσεων και τους επιτυγχανόμενους συντελεστές μικτού κέρδους των ομοειδών οντοτήτων που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες.

Επειδή, ελεγχόμενες οντότητες όπως του προσφεύγοντα (κεντρικό και υποκαταστήματα) δεν υποχρεούνται στη διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων τους στο τέλος του κρινόμενου φορολογικού έτους και προσφεύγων δεν προέβη σε προαιρετική διενέργεια αυτής, ως εκ τούτου δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή προσδιορίσθηκε εμπορική φύρα (απώλειες, απομείωση αγαθών κ.λ.π.), ποσοστού 2% για τα οπτικά και φύρα παραγωγής (απώλεια βάρους, απομείωση παραγομένων προϊόντων) 10% για την εκμετάλλευση του «ουζερί».

Επειδή, οι προσδιοριζόμενοι από τη φορολογική Διοίκηση, κατά δήλωση του προσφεύγοντα, δείκτες περιθωρίου μικτού κέρδους 37,5% και 120% επί του κόστους για τις δραστηριότητες, «οπτικά» και «ουζερί», κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, με βάση τις επικρατούσες συνθήκες στην αγορά, τη κοινή πείρα, τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων

(γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες, ανταγωνισμός κ.λ.π.), με την παρούσα απόφαση **κρίνονται** ότι προσδιορίσθηκαν με αξιόπιστο τρόπο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, για **μη νόμιμο** προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του, με την εφαρμογή της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», για τα «είδη οπτικά» και «εκμετάλλευση ουζερί», κατά το φορολογικό έτος 2017, κρίνεται **αναπόδεικτος**.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, κατά το φορολογικό έτος 2017, προσδιορίζονται **συγκεντρωτικά** ακαθάριστα έσοδα, κόστος πωλήσεων, μικτό και καθαρό αποτέλεσμα, βάσει δηλώσεως, ελέγχου και παρούσας απόφασης, ως ακολούθως:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	ΒΑΣΕΙ			ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Απογραφή έναρξης	0,00	0,00	0,00	0,00
Αγορές εμπορευμάτων	139.274,94	139.242,72	139.242,72	(32,22)
Εισαγωγές εμπορευμάτων	23.203,90	23.203,90	23.203,90	0,00
Απογραφή λήξης	0,00	0,00	0,00	0,00
Κόστος πωληθέντων	162.478,84	162.446,62	162.446,62	(32,22)
Πωλήσεις εμπορευμάτων	108.152,64	225.509,21	225.509,21	117.356,57
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	(54.326,20)	63.062,59	63.062,59	117.388,79
Ποσοστό % Μ.Κ. επί αγορών	(33,44)	38,82	38,82	72,26
Ποσοστό % Μ.Κ. επί πωλήσεων	(50,23)	27,96	27,96	78,19
Μείον επιχειρηματικές δαπάνες	61.037,16	61.037,16	61.037,16	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΑ)	(115.363,36)	2.025,43	2.025,43	117.388,79
Πλέον «μη εκπιπτόμενες δαπάνες»	320,00	320,00	320,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΖΗΜΙΑ)	(115.043,36)	2.345,43	2.345,43	117.388,79

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 7 της Α.1008/27-1-2020 απόφασης ορίζεται ότι: «**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 περ. 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....».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στην οποία αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών» στη φορολογία εισοδήματος, κατά το φορολογικό έτος 2017 και λήφθηκαν υπόψη αυτοτελώς στη φορολογία Φ.Π.Α., κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της Α. 1008/2020 και Ε. 2016/2020.

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, με βάση την παρούσα απόφαση, έγινε αποδεκτό ότι, νόμιμα προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, με την εφαρμογή της «αρχής των αναλογιών», κατά το φορολογικό έτος 2017, για τις δραστηριότητές του, λογίζονται ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των αγαθών και επομένως φορολογητέες εκροές με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% (εστίαση) και συντελεστή Φ.Π.Α. 24% (οπτικά και εκμετάλλευση ουζερί), στην οικεία φορολογία, βάσει δηλώσεων, ελέγχου και απόφασης, ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ & ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΩΝ	ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ
Φορολογητέες εκροές 13%	291,98	291,98	291,98	0,00
Φορολογητέες εκροές 24%	131.155,30	225.217,23	225.217,23	94.061,93
Σύνολο φορολογητέων εκροών	131.447,28	225.509,21	225.509,21	94.061,93
Φόρος εκροών 13%	37,96	37,96	37,96	0.00
Φόρος εκροών 24%	31.477,28	54.052,14	54.052,14	22.574,86
Σύνολο φόρου	31.515,24	54.090,10	54.090,10	22.574,86

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, για μη νόμιμο προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών με συντελεστή Φ.Π.Α. 24% (οπτικά και εκμετάλλευση ουζερί) και του φόρου αυτών, κατά το φορολογικό έτος 2017, δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ματογυαλιών μη κατεργασμένων οπτικώς και μερών για την κατασκευή ετοίμων γυαλιών» και έδρα στην οδό -....., Τ.Κ., Νομού, ήτοι την επικύρωση των υπ' αριθμ., α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	4.715,24	4.715,24	4.715,24	0,00
	Της συζύγου				
Πιστωτικό ποσό		713,97	713,97	713,97	0.00
Προκαταβολή φόρου		1.037,15	1.037,15	1.037,15	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.750,00	1.750,00	1.750,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		2.073,18	2.073,18	2.073,18	0,00
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα		115.043,36	0,00	0,00	(115.043,36)

2) Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017.

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	131.447,28	225.509,21	225.509,21	94.061,93
Αξία φορολογητέων εισροών	188.283,11	188.283,11	188.283,11	0,00
Φόρος εκροών	31.515,24	54.090,10	54.090,10	22.574,86
Υπόλοιπο φόρου εισροών	44.498,92	44.498,92	44.498,92	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	12.983,68			(12.983,68)
Χρεωστικό υπόλοιπο		9.591,18	9.591,18	9.591,18
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022		4.795,59	4.795,59	4.795,59
Σύνολο φόρου για καταβολή		14.386,77	14.386,77	14.386,77
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.983,68			(12.983,68)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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