



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/01/2023  
Αριθμός απόφασης: 225

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604 553  
E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚΒ' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **13/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., κατά των υπ' αριθμ.:

- ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- ...../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- ...../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία υποβλήθηκε 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:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. ..../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 60.713,86 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 30.356,93 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 13.090,49 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **104.161,28 €**.

Με την υπ' αριθμ. ..../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 114.223,09 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 57.111,55 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 24.255,01 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **195.589,65 €**.

Με την υπ' αριθμ. ..../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 19.716,20 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 9.858,10 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **29.574,30 €** και παράλληλα, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση κατά το ποσό των 27.240,58 €.

Με την υπ' αριθμ. ..../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 51.626,76 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 33.251,41 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **84.878,17 €**.

Με την υπ' αριθμ. ..../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00 €** επειδή διαπιστώθηκε ότι δε συμμορφώθηκε με τις κατ' άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του, ήτοι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία).

Με την υπ' αριθμ. ..../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00 €** επειδή διαπιστώθηκε ότι δε συμμορφώθηκε με τις κατ' άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του, ήτοι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 15/09/2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (εντολές ελέγχου ...../09-06-2021, ...../09-04-2022 και ...../31-05-2022). Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ήταν αρμόδιο για τον έλεγχο, λόγω ύπαρξης εμβασμάτων προς την αλλοδαπή συνολικού ύψους άνω των 200 χιλ. € σε τουλάχιστον ένα έτος από το 2015 και εντεύθεν (Δ.ΟΡΓ.Α. 1115805 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ). Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (και κατ' επέκταση των φορολογητέων εισοδημάτων) του προσφεύγοντος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα διαπιστώθηκε πως ο προσφεύγων δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα (βλ. αναλυτική αναφορά στις σελ. 23-24 της Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος). Ο εν λόγω έλεγχος ήταν σε συνέχεια έτερου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, ο οποίος είχε διενεργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της Α. 1413/2019 (βλ. σελ. 10 οικείας Έκθεσης Ελέγχου).

Κατά την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων έλαβε υπόψη του τα ευρήματα παλαιότερου (από 08/05/2018) ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ήτοι προσάρμοσε το κόστος πωληθέντων όπως αυτό προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης, κατά τα ποσοτικά μεγέθη των ευρημάτων του εν λόγω προγενέστερου ελέγχου (λήψη εικονικού τιμολογίου αγοράς, μη έκδοση τιμολογίων αγοράς). Οι εν λόγω προσαρμογές αφορούν μόνο στο έτος 2016, καθότι στο έτος 2017 ο έλεγχος αποδέχτηκε το κόστος πωληθέντων των βιβλίων του προσφεύγοντος.
- αναφορικά με τους συντελεστές μικτού κέρδους που εφαρμόζονται επί του κόστους πωληθέντων για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, ο έλεγχος χρησιμοποίησε σχετικά μεγέθη ομοειδών επιχειρήσεων, όπως αυτά αντλήθηκαν από την ιστοσελίδα της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (<https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SDE03/->) και συγκεκριμένα, έλαβε υπόψη τον συντελεστή που προκύπτει για τον ΚΑΔ 4621100 «Χονδρικό Εμπόριο Δημητριακών Σπόρων και Ζωοτροφών» που έχει δηλωθεί ως κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης (17,81% για το φορολογικό έτος 2016 και 22,15% για το φορολογικό έτος 2017).

Τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα με την έμμεση τεχνική, συγκρινόμενα με τα αντίστοιχα προσδιορισθέντα με τις γενικές διατάξεις, αποδείχτηκαν μεγαλύτερα κατά τα κάτωθι ποσά, ανά φορολογικό έτος:

- 2016: **270.093,28 €**
- 2017: **253.829,10 €**

Επί των ανωτέρω ποσών υπολογίστηκε και καταλογίστηκε φόρος εκροών για σκοπούς Φ.Π.Α..

Αντίστοιχα, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, αφού ελήφθη υπόψη το κόστος πωληθέντων και τα λοιπά κόστη, προσδιορίστηκε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη (κέρδη) ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

- 2016: **134.919,68 €**
- 2017: **253.829,10 €**.

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

**1<sup>ος</sup> λόγος:** Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 της Α. 1293/2019- Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων.

**2<sup>ος</sup> λόγος:** Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμιση του πλαισίου, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.

**3<sup>ος</sup> λόγος:** Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων.

**4<sup>ος</sup> λόγος:** Ο προσδιορισμός Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένος.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια επανεξέτασης της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23.11.2022 e-mail, με το οποίο αιτήθηκε όπως κληθεί προς ακρόαση και παράσταση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, με σκοπό την ανάπτυξη και υποστήριξη των ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής του.

Η Υπηρεσία μας, απέστειλε στον προσφεύγοντα, μέσω του από 24/11/2022 και ώρα 1:49 μ.μ. e-mail, την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/24.11.2022 Κλήση προς Ακρόαση για την Δευτέρα 5/12/2022 και ώρα 11:00π.μ..

Την Δευτέρα 5/12/2022 και ώρα 11:00 π.μ. προσήλθαν στα γραφεία της Υπηρεσίας μας οι πληρεξούσιοι εκπρόσωποι του προσφεύγοντος δικηγόροι κκ. .... και ....., καθώς και ο προσφεύγων αυτοπροσώπως και έλαβε χώρα η προφορική ακρόαση αυτού. Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης, ο προσφεύγων και οι εκπρόσωποί του ανέπτυξαν τα επιχειρήματα και τους ισχυρισμούς που αναφέρονται ήδη στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Από την πλευρά της Υπηρεσίας μας, ζητήθηκε να προσκομιστούν με συμπληρωματικό υπόμνημα: αποδεικτικά στοιχεία για τον συνολικό τζίρο, ανά κατηγορία δραστηριότητας, καθώς και το ποσοστό της κάθε δραστηριότητας ως προς τον συνολικό τζίρο, για τις κρινόμενες χρήσεις.

Καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν ...../05-12-2022 Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέλη και αντίγραφο αυτού παραδόθηκε στον προσφεύγοντα και στους πληρεξουσίου εκπροσώπους του.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ το υπ' αριθμόν ...../19-12-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμόν ...../28-12-2022 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/02-01-2023). Με το εν λόγω υπόμνημα, ο προσφεύγων επανέλαβε τους ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής περί μη ορθής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και προσκόμισε πίνακα με ανάλυση του συνολικού κύκλου εργασιών ανά κατηγορία δραστηριότητας.

Ως προς τους 1<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής  
**Επειδή** ο προσφεύγων προβάλλει επιμέρους ισχυρισμούς ως ακολούθως:

- *Προϋποθέσεις για εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών*

**Επειδή** με την Ε. 2016/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, 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** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος εφάρμοσε την αρχή των αναλογιών, καθώς η επιχείρησή του δεν έχει περιορισμένο εύρος δραστηριότητας, εφόσον δραστηριοποιείται τόσο στο χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών όσο και στο χονδρικό εμπόριο γεωργικών μηχανημάτων και εξαρτημάτων, ήτοι δύο διαφορετικές μεταξύ τους δραστηριότητες.

**Επειδή** αφενός η ανωτέρω εγκύκλιος αναφέρεται σε **ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου και όχι σε αποκλειστικές**.

**Επειδή** αφετέρου οι κλάδοι που αναφέρει ο ίδιος ο προσφεύγων παραπέμπουν όντως σε περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

**Επειδή** συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος είχε δικαίωμα να εφαρμόσει την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

- *Χρησιμοποιούμενος συντελεστής μικτού κέρδους*

**Επειδή** με την Ε. 2016/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «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».

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως ο έλεγχος:

- ουδέποτε του ζήτησε πληροφορίες και διευκρινίσεις ως προς το περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησής του (εσωτερικά στοιχεία), ως όφειλε να πράξει κατά προτεραιότητα, αλλά αντιθέτως χρησιμοποίησε στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων (εξωτερικά στοιχεία).

- σε κάθε περίπτωση, τα ποσοστά που χρησιμοποίησε (17,81% για το φορολογικό έτος 2016 και 22,15% για το φορολογικό έτος 2017) είναι εξωπραγματικά και μη ανταποκρινόμενα στις συνθήκες της πραγματικότητας,

ενώ το ποσοστό που, κατά τη γνώμη του ιδίου, είναι ορθό ανέρχεται σε 6%.

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 27), ο έλεγχος ανέτρεξε αρχικά σε διαθέσιμα εσωτερικά στοιχεία και συγκεκριμένα σε στοιχεία που ελήφθησαν κατά τη διενέργεια ελέγχου κλειστής αποθήκης από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ωστόσο, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τελικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων (εξωτερικά στοιχεία), επειδή έκρινε ότι αυτά, ως χαμηλότερα, ανταποκρίνονται καλύτερα στην πραγματικότητα. Ήτοι, η κρίση του ελέγχου να χρησιμοποιήσει εξωτερικά στοιχεία ήταν **ευμενής για τον προσφεύγοντα.**

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα περιθώρια κέρδους μόνο των ειδών «σκληρός σίτος» και «σιτόσπορος», ενώ αγνοήθηκε πλήρως και η ξεχωριστή δραστηριότητα του εμπορίου μηχανημάτων και ανταλλακτικών.

**Επειδή** αφενός, τα είδη «σκληρός σίτος» και «σιτόσπορος» στα οποία αναφέρεται ο έλεγχος αφορούν στα εσωτερικά στοιχεία που τελικά δε χρησιμοποίησε ο έλεγχος, λόγω του ότι τα εξωτερικά στοιχεία ήταν ευμενέστερα για τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση, σημειώνεται ότι τα δύο αυτά είδη είναι αντιπροσωπευτικά της εικόνας της επιχείρησης, δεδομένου ότι, με βάση την προσκομισθείσα ανάλυση του κύκλου εργασιών, αντιπροσωπεύουν το 69,47% [= 670.568,30 € (εξαγωγές που αφορούν όλες σιτάρι)+ 87.102,90 € (σπόροι) + 1.002.810,56 € (σιτάρι σκληρό) = 1.760.481,76 € (άθροισμα) / 2.534.335,89 € (σύνολο κύκλου εργασιών)] του συνολικού κύκλου εργασιών.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται παράλληλα πως θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι πολύ χαμηλότεροι συντελεστές ΜΣΚΚ που είχαν οριστεί από το Υπουργείο Οικονομικών κατά το παρελθόν.

**Επειδή** αφενός οι συγκεκριμένοι συντελεστές είχαν οριστεί στα πλαίσια του ήδη καταργηθέντος παλαιού ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και αφετέρου πρόκειται ακριβώς για Μέσους Συντελεστές Καθαρού Κέρδους, ήτοι δε σχετίζονται με τους συντελεστές μικτού κέρδους που χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων με βάση το κόστος πωληθέντων.

**Επειδή** τα εξωτερικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων που χρησιμοποίησε τελικά ο έλεγχος, αντλήθηκαν από την ιστοσελίδα της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (<https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SDE03/->) και συγκεκριμένα, ελήφθη υπόψη ως κριτήριο ο ΚΑΔ 4621100 «Χονδρικό Εμπόριο Δημητριακών Σπόρων και Ζωοτροφών», ο οποίος καλύπτει όλο το φάσμα της δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντος, με εξαίρεση το εμπόριο μηχανημάτων και ανταλλακτικών.

**Επειδή** στα πλαίσια εξέτασης της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας ανέτρεξε στη σχετική μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος και διαπίστωσε πως τα εν λόγω ποσοστά προσδιορίστηκαν ως εξής:

Στον σύνδεσμο <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SDE03/->, στην καρτέλα «6: Βασικά οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων εμπορίου, κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας (NACEREV.2) – Σύνολο Ελλάδος» καταρτίζονται ανά έτος από την ΕΛ.ΣΤΑΤ. πίνακες όπου μεταξύ άλλων παρουσιάζονται ανά Κλάδο Οικονομικής Δραστηριότητας Στοιχεία για τα Οικονομικά Μεγέθη των Ελληνικών Επιχειρήσεων. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος απομόνωσε τον κλάδο με ΚΑΔ 4621100-Χονδρικό Εμπόριο Σπόρων και Ζωοτροφών που έχει δηλωθεί ως κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Στη συνέχεια, λαμβάνοντας τα δεδομένα των σηλών «Κύκλος εργασιών (χωρίς ΦΠΑ)» και «Ακαθάριστο Περιθώριο Κέρδους», προσδιόρισε το Κόστος Πωληθέντων και στη συνέχεια προσδιόρισε το Περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους από τον λόγο των δεδομένων Ακαθάριστο Περιθώριο Κέρδους προς Κόστος Πωληθέντων.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεδομένου ότι τα στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής παρέχονται μόνο σε αθροιστική βάση και χωρίς ανάλυση των επιμέρους οντοτήτων, γεγονός που καθιστά αδύνατο τον εντοπισμό και την εξαίρεση τυχόν ακραίων τιμών, η Υπηρεσία μας θεώρησε απαραίτητο, προκειμένου να κρίνει την αξιοπιστία των συγκριτικών στοιχείων του ελέγχου, να ληφθούν υπόψη οι σχετικές Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών συναλλαγών και να αντληθούν στοιχεία από σχετικές επιστημονικές βάσεις δεδομένων, παρόλο που η κρινόμενη υπόθεση δεν αφορά ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επειδή σε αυτή τη βάση, εφόσον η Υπηρεσία μας δε διαθέτει πρόσβαση σε σχετικές βάσεις δεδομένων, απευθύνθηκε στη Διεύθυνση Ελέγχων της ΑΑΔΕ (Τμήμα Ε'- Ενδοομιλικών Συναλλαγών Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων), μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/11-01-2023 εγγράφου της, αιτούμενη να της αποσταλούν δεδομένα περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους για αμφότερα τα φορολογικά έτη 2016 και 2017:

- ελληνικών επιχειρήσεων
- που δραστηριοποιούνται στο Χονδρικό Εμπόριο Σπόρων και Ζωοτροφών (ΚΑΔ 4621100)
- με κύκλο εργασιών στα επίπεδα των 2,5 εκ. € το 2016 και 1,8 εκ. € το 2017
- χωρισμένα σε τεταρτημόρια.

Επειδή η Διεύθυνση Ελέγχων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα της Υπηρεσίας μας, μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΛ Ε .....ΕΞ 2023 ΕΜΠ/16-01-2023 εγγράφου της, στο οποίο, αφού αναλύει την αναλυτική μεθοδολογία που ακολούθησε, καταλήγει ότι:

«Τα οικονομικά στοιχεία των δεκαέξι (16) τελικά αποδεκτών εταιρειών χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου για τη διαμόρφωση του αποδεκτού εύρους του επιλεχθέντος δείκτη ως ακολούθως. Σημειώνεται πως ο υπολογισμός των τεταρτημορίων έγινε με τους κανόνες της στατιστικής:

	Ενδοτεταρτημοριακό εύρος του δείκτη Μικτό Κέρδος/Κόστος Πωληθέντων	
	2016	2017
Ελάχιστο	3,55%	5,65%
1ο Τεταρτημόριο	12,32%	8,40%
<b>Διάμεσος</b>	<b>14,82%</b>	<b>15,93%</b>
3ο Τεταρτημόριο	30,00%	27,92%
Μέγιστο	55,67%	60,89%
Πλήθος επιχειρήσεων	16	

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014 και σε συνάφεια με όσα ορίζονται στην παρ. 3.62 των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών συναλλαγών (Έκδοση 2010) «Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm'sLengthPrinciple), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τα ποσοστά που προσδιόρισε ο έλεγχος (17,81% για το φορολογικό έτος 2016 και 22,15% για το φορολογικό έτος 2017) είναι καταρχήν εντός του αποδεκτού εύρους μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου σε αμφότερα τα έτη. Ωστόσο, δεδομένων των σφαλμάτων της μεθοδολογίας του ελέγχου, όπως αυτά αναλύθηκαν ανωτέρω, της διοικητικής πρακτικής ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και της σοβαρότητας των ευρημάτων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ (εικονικά τιμολόγια, μη έκδοση στοιχείων), με την παρούσα κρίνεται πως θα ήταν περισσότερο τεκμηριωμένο επιστημονικά να χρησιμοποιηθούν τα ποσοστά της Διαμέσου που

προσδιορίστηκαν από τη Διεύθυνση Ελέγχων, ήτοι (14,82% για το φορολογικό έτος 2016 και 15,93% για το φορολογικό έτος 2017).

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς αποδεκτός.

- *Επαλήθευση κόστους πωληθέντων*

**Επειδή** με την Ε. 2016/2020 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. [...]».

**Επειδή** ο έλεγχος, για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, έλαβε υπόψη του τα ευρήματα παλαιότερου (από 08/05/2018) ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ήτοι προσάρμοσε το κόστος πωληθέντων όπως αυτό προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης, κατά τα ποσοτικά μεγέθη των ευρημάτων του εν λόγω προγενέστερου ελέγχου.

**Επειδή** ο προσφεύγων προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς, επικαλούμενος σφάλματα που έλαβαν χώρα κατά τη διενέργεια του ελέγχου κλειστής αποθήκης από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

**Επειδή** το πόρισμα του εν λόγω ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ χρησιμοποιήθηκε στη συνέχεια και από μεταγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, η οποία εξέδωσε σε βάρος του προσφεύγοντος πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην Α. 1413/2019.

**Επειδή** ο προσφεύγων προσέβαλε τις εν λόγω καταλογιστικές πράξεις μέσω των υπ' αριθμ. ....../22.10.2020 και ....../22.10.2020 ενδικοφανών προσφυγών που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, για τις οποίες η τελευταία εξέδωσε τις υπ' αριθμ. 497/02.02.2021 και 498/02.02.2021 απορριπτικές αποφάσεις της. Δηλαδή, η Υπηρεσία μας έχει ήδη επικυρώσει τις σχετικές οριστικές καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες εδράζονται επί του ανωτέρω ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, επί των υπ' αριθμ. ....../2021 και ....../2021 προσφυγών που υπέβαλε στη συνέχεια ο προσφεύγων ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σερρών, εκκρεμεί η έκδοση αποφάσεων.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσπελώς προβάλλεται.

Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** ο προσφεύγων επικαλείται ζήτημα νομιμότητας και συνταγματικότητας των διατάξεων περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές.

**Επειδή** ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος προβλέπεται σε σαφείς και ρητές διατάξεις.

**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.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής



**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός του καταλογισθέντος Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένος, δεδομένου ότι βάση επιβολής του Φ.Π.Α. είναι το πράγματι εισπραττόμενο σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ποσό και όχι η αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α. 1008/2020 «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** 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.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Με βάση όλα τα ανωτέρω και τις προσαρμογές της παρούσας απόφασης, οι σχετικοί πίνακες των οικείων Εκθέσεων Ελέγχου αναπροσαρμόζονται ως ακολούθως:

Πίνακας προσδιορισμού ακαθαρίστων εσόδων (σελ. 32-33 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος)

Ετος	Αγορές χρήσης Δήλωσης	(+) Προσαρμογές ελέγχου	Αγορές χρήσης Ελέγχου/ΔΕΔ	Κόστος Πωληθέντων (Δ) = (Α + Β - Γ)
2016	1.890.531,67 €	135.173,60 €	2.025.705,27 €	2.493.275,29 €
2017	1.333.142,36 €	- €	1.333.142,36 €	1.791.182,36 €

  

Ετος	Αρχικό απόθεμα (Α)	Αγορές χρήσης (Β)	Τελικό απόθεμα (Γ)	Κόστος Πωληθέντων (Δ) = (Α + Β - Γ)
2016	1.088.060,02 €	2.025.705,27 €	620.490,00 €	2.493.275,29 €
2017	620.490,00 €	1.333.142,36 €	162.450,00 €	1.791.182,36 €

Ετος	Κόστος Πωληθέντων (Δ)	Περιθώριο Μικτού Κέρδους επί κόστους (Ε)	Προσδιορισμός Μικτού Κέρδους (ΣΤ) = (Δ * Ε)	Προσδιορισμός Πωλήσεων (Ζ) = (Δ + ΣΤ)
2016	2.493.275,29 €	14,82%	369.503,40 €	2.862.778,69 €
2017	1.791.182,36 €	15,93%	285.335,35 €	2.076.517,71 €

Πίνακας ΣΤ (σελ. 33 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος)

Ετος	Πωλήσεις Δήλωσης (1)	Πωλήσεις ελέγχου Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ (2)	Πωλήσεις ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Πωλήσεις ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(2)
2016					

	2.523.085,99 €	2.667.234,34 €	2.937.327,62 €	2.862.778,69 €	195.544,35 €
2017	1.855.013,95 €	1.934.100,15 €	2.187.929,25 €	2.076.517,71 €	142.417,56 €

**Πίνακας προσδιορισμού καθαρών κερδών 2016 (σελ. 34 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος)**

	Δήλωσης (1)	Ελέγχου Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ (2)	Ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(2)
Σύνολο πωλήσεων	2.523.085,99 €	2.667.234,34 €	2.937.327,62 €	2.862.778,69 €	195.544,35 €
Κόστος πωληθέντων	2.358.101,69 €	2.358.101,69 €	2.493.275,29 €	2.493.275,29 €	135.173,60 €
Μικτό αποτέλεσμα	164.984,30 €	309.132,65 €	444.052,33 €	369.503,40 €	60.370,75 €
Σύνολο δαπανών	132.150,43 €	132.150,43 €	132.150,43 €	132.150,43 €	- €
Καθαρό αποτέλεσμα	32.833,87 €	176.982,22 €	311.901,90 €	237.352,97 €	60.370,75 €

**Πίνακας προσδιορισμού καθαρών κερδών 2017 (σελ. 35 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος)**

	Δήλωσης (1)	Ελέγχου Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ (2)	Ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(2)
Σύνολο πωλήσεων	1.855.013,95 €	1.934.100,15 €	2.187.929,25 €	2.076.517,71 €	142.417,56 €
Κόστος πωληθέντων	1.791.182,36 €	1.791.182,36 €	1.791.182,36 €	1.791.182,36 €	- €
Μικτό αποτέλεσμα	63.831,59 €	142.917,79 €	396.746,89 €	285.335,35 €	142.417,56 €
Σύνολο δαπανών	38.575,84 €	38.575,84 €	38.575,84 €	38.575,84 €	- €
Καθαρό αποτέλεσμα	25.255,75 €	104.341,95 €	358.171,05 €	246.759,51 €	142.417,56 €

**Πίνακας ΣΤ (σελ. 14 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α.)**

Ετος	Πωλήσεις Δήλωσης (1)	Πωλήσεις ελέγχου Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ (2)	Πωλήσεις ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Πωλήσεις ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(2)
2016	2.523.085,99 €	2.667.234,34 €	2.937.327,62 €	2.862.778,69 €	195.544,35 €
2017	1.855.013,95 €	1.934.100,15 €		2.076.517,71 €	142.417,56 €

2.187.929,25 €

Πίνακας 2016 (σελ. 15 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α.)

Μήνας	Επιπλέον εκροές μετά τον προσδιορισμό των εσόδων	Ποσοστό συμμετοχής εκροών 13%	Ποσοστό συμμετοχής εκροών 23%/24%	Προσπιθέμενες εκροές 13%	Προσπιθέμενες εκροές 23%/24%
1	4.184,65 €	0,77	0,23	3.222,18 €	962,47 €
2	3.265,59 €	0,7	0,3	2.285,91 €	979,68 €
3	37.622,73 €	0,89	0,11	33.484,23 €	4.138,50 €
4	2.581,19 €	0,6	0,4	1.548,71 €	1.032,47 €
5	19.789,09 €	0,8	0,2	15.831,27 €	3.957,82 €
6	2.737,62 €	0,56	0,44	1.533,07 €	1.204,55 €
7	32.929,67 €	0,96	0,04	31.612,48 €	1.317,19 €
8	4.966,83 €	0,85	0,15	4.221,80 €	745,02 €
9	12.143,30 €	0,78	0,22	9.471,78 €	2.671,53 €
10	43.606,39 €	0,9	0,1	39.245,75 €	4.360,64 €
11	10.305,19 €	0,68	0,32	7.007,53 €	3.297,66 €
12	21.412,11 €	0,38	0,62	8.136,60 €	13.275,51 €
<b>Σύνολο</b>	<b>195.544,35 €</b>			<b>157.601,31 €</b>	<b>37.943,03 €</b>

Πίνακας 2017 (σελ. 15 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α.)

Μήνας	Επιπλέον εκροές μετά τον προσδιορισμό των εσόδων	Ποσοστό συμμετοχής εκροών 13%	Ποσοστό συμμετοχής εκροών 24%	Προσπιθέμενες εκροές 13%	Προσπιθέμενες εκροές 24%
1	5.013,10 €	0,63	0,37	3.158,25 €	1.854,85 €
2	13.657,84 €	0,82	0,18	11.199,43 €	2.458,41 €
3	10.424,97 €	0,48	0,52	5.003,98 €	5.420,98 €
4	7.021,19 €	0,27	0,73	1.895,72 €	5.125,47 €
5	5.411,87 €	0,4	0,6	2.164,75 €	3.247,12 €
6	5.739,43 €	0,43	0,57	2.467,95 €	3.271,47 €
7	2.150,51 €	0,92	0,08	1.978,46 €	172,04 €
8	34.393,84 €	0,99	0,01	34.049,90 €	343,94 €
9	2.563,52 €	0,34	0,66	871,60 €	1.691,92 €
10	12.860,31 €	0,95	0,05	12.217,29 €	643,02 €
11	13.344,53 €	0,85	0,15	11.342,85 €	2.001,68 €
12	29.836,48 €	0,8	0,2	23.869,18 €	5.967,30 €
<b>Σύνολο</b>	<b>142.417,56 €</b>			<b>110.219,37 €</b>	<b>32.198,19 €</b>

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **13/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. .... κατά των υπ' αριθμόν ...../2022 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

A) ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

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

Εισόδημα	Βάσει Ελέγχου Δ.Ο.Υ ΣΕΡΡΩΝ (Α)	Βάσει Ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Β)	Βάσει ΔΕΔ (Γ)	Διαφορά (Γ)-(Α)
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	19,48 €	19,48 €	19,48 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	176.982,22 €	311.901,90 €	237.352,97 €	60.370,75 €
Ακίνητη περιουσία	2.850,00 €	2.850,00 €	2.850,00 €	- €
<b>Σύνολο</b>	<b>179.851,70 €</b>	<b>314.771,38 €</b>	<b>240.222,45 €</b>	<b>60.370,75 €</b>
<b>Φόρος που αναλογεί</b>				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	2,92 €	2,92 €	2,92 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	72.642,00 €	133.355,86 €	99.808,84 €	27.166,84 €
Ακίνητη περιουσία	427,50 €	427,50 €	427,50 €	- €
<b>Σύνολο</b>	<b>73.072,42 €</b>	<b>133.786,28 €</b>	<b>100.239,26 €</b>	<b>27.166,84 €</b>
Φόρος που παρακρατήθηκε	102,91 €	102,91 €	102,91 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	3.928,64 €	3.928,64 €	3.928,64 €	- €
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	<b>69.040,87 €</b>	<b>129.754,73 €</b>	<b>96.207,71 €</b>	<b>27.166,84 €</b>
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ		30.356,93 €	6.791,71 €	6.791,71 €
Εισφορά αλληλεγγύης	13.537,64 €	26.628,14 €	19.173,24 €	5.635,60 €
Τέλος επιτηδεύματος	600,00 €	600,00 €	600,00 €	- €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	8.248,49 €	8.248,49 €	8.248,49 €	- €
<b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b>	<b>91.427,00 €</b>	<b>195.588,28 €</b>	<b>131.021,15 €</b>	<b>39.594,15 €</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>104.161,28 €</b>	<b>39.594,15 €</b>	

B) ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Εισόδημα	Βάσει Ελέγχου Δ.Ο.Υ ΣΕΡΡΩΝ (Α)	Βάσει Ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Β)	Βάσει ΔΕΔ (Γ)	Διαφορά (Γ)-(Α)
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	18,28 €	18,28 €	18,28 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	104.341,95 €	358.171,05 €	246.759,51 €	142.417,56 €
Ακίνητη περιουσία	2.850,00 €	2.850,00 €	2.850,00 €	- €
<b>Σύνολο</b>	<b>107.210,23 €</b>	<b>361.039,33 €</b>	<b>249.627,79 €</b>	<b>142.417,56 €</b>

**Φόρος που αναλογεί**

Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	2,74 €	2,74 €	2,74 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	39.953,88 €	154.176,97 €	104.041,78 €	64.087,90 €
Ακίνητη περιουσία	427,50 €	427,50 €	427,50 €	
<b>Σύνολο</b>	<b>40.384,12 €</b>	<b>154.607,21 €</b>	<b>104.472,02 €</b>	<b>64.087,90 €</b>
Φόρος που παρακρατήθηκε	2,74 €	2,74 €	2,74 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	8.248,49 €	8.248,49 €	8.248,49 €	
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	<b>32.132,89 €</b>	<b>146.355,98 €</b>	<b>96.220,79 €</b>	<b>64.087,90 €</b>
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ		57.111,55 €	32.043,95 €	32.043,95 €
Εισφορά αλληλεγγύης	6.999,92 €	31.254,93 €	20.113,78 €	13.113,86 €
Τέλος επιτηδεύματος	600,00 €	600,00 €	600,00 €	- €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	5.924,17 €	5.924,17 €	5.924,17 €	- €
<b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b>	<b>45.656,98 €</b>	<b>241.246,64 €</b>	<b>154.902,69 €</b>	<b>109.245,71 €</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>195.589,66 €</b>	<b>109.245,71 €</b>	

Γ) ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

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

	Βάσει Ελέγχου Δ.Ο.Υ ΣΕΡΡΩΝ (Α)	Βάσει Ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Β)	Βάσει ΔΕΔ (Γ)	Διαφορά (Γ)-(Α)
<b>Ανάλυση</b>				
Αξία φορολογητέων εκροών	2.178.706,89	2.448.800,16	2.374.251,24	195.544,35
Αξία φορολογητέων εισροών	1.860.283,18	1.813.524,78	1.813.524,78	46.758,40
Φόρος εκροών	340.350,07	381.228,26	369.944,57	29.594,50
Υπόλοιπο φόρου εισροών	378.290,36	372.211,77	372.211,77	6.078,59
Πιστωτικό υπόλοιπο	37.940,29	10.699,71	10.699,71	27.240,58
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	19.716,20	8.432,51	8.432,51
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	9.858,10	4.216,25	4.216,25
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>0,00</b>	<b>29.574,30</b>	<b>12.648,76</b>	<b>12.648,76</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	37.940,29	10.699,71	10.699,71	27.240,58

Δ) ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

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

	Βάσει Ελέγχου Δ.Ο.Υ ΣΕΡΡΩΝ (Α)	Βάσει Ελέγχου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Β)	Βάσει ΔΕΔ (Γ)	Διαφορά (Γ)-(Α)
<b>Ανάλυση</b>				
Αξία φορολογητέων εκροών	1.906.059,36	2.159.888,47	2.048.476,92	142.417,56
Αξία φορολογητέων εισροών	1.373.024,98	1.373.024,98	1.373.024,98	0,00
Φόρος εκροών	288.176,86	327.439,09	310.232,94	22.056,08
Υπόλοιπο φόρου εισροών	273.300,81	260.936,28	260.936,28	12.364,53
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00

Χρεωστικό υπόλοιπο	14.876,05	66.502,81	49.296,66	34.420,61
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	33.251,41	24.648,33	24.648,33
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>0,00</b>	<b>99.754,22</b>	<b>73.945,00</b>	<b>73.945,00</b>

**Ε) ...../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016**

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

**Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.500,00 €**

**ΣΤ) ...../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017**

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

**Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.500,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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