



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/03/2023

Αριθμός απόφασης: 629

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου .....κατά: α) της υπ' αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 και γ) της υπ' αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και την από .....έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.923,71 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.461,86 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 657,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.042,68 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.941,58 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.970,79 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.030,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.942,44 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.890,80 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.945,40 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 688,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.524,86 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για την εφαρμογή των διατάξεων του φόρου εισοδήματος και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων περιόδου 01/01/2015 -31/12/2017 από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με την .....εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών σε εκτέλεση της με αριθμό .....απόφασης ΔΕΔ.

Από την Δ.Ο.Υ. Πατρών αρχικά είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα Ιατρικές Υπηρεσίες Ειδικότητας Οδοντιατρικής, για τα φορολογικά έτη 2015-2017 και ο έλεγχος είχε κρίνει ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013(ΚΦΕ) και είχε προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο μέσο σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις.

Για τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι υπ' αρ. ....οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών και κατά των παραπάνω πράξεων ασκήθηκε η με

αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ, η οποία με την με αριθμό .....απόφαση της, έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή για λόγους τυπικής πλημμέλειας, με το σκεπτικό ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονταν συγκεκριμένα τα στοιχεία εκείνα τα οποία ελήφθησαν υπόψη ώστε να προσδιοριστεί το ποσόν του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα στο ύψος των 25.000,00 ευρώ, 30.000,00 ευρώ και 28.000,00 ευρώ αντίστοιχα για τα ελεγχόμενα έτη 2015-2017.

Η Δ.Ο.Υ. Πατρών ενήργησε εκ νέου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω απόφαση ΔΕΔ, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία και εξέδωσε την προαναφερόμενη υπ' αριθμ. ....εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου και διόρθωση της ως άνω τυπικής πλημμέλειας.

Σύμφωνα με την από .....έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013, αντλήθηκαν τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντα από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ και ΛΠ) της περιόδου 01/01/2015 31/12/2017, ήτοι οι δανειακοί και καταθετικοί τραπεζικοί λογαριασμοί στους οποίους ήταν δικαιούχος, συνδικαιούχος, οφειλέτης και εγγυητής κατά περίπτωση, καθώς και τις αναλυτικές κινήσεις αυτών (χρεώσεις και πιστώσεις) και επιπρόσθετα, δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της υπό κρίση περιόδου και με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 27 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, μετά και την με αριθμό πρωτ. ....απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών που εκδόθηκε κατόπιν της από .....εισήγησης του ελεγκτή που έφερε την εντολή ελέγχου.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα προσδιορισθέντα, με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, ακαθάριστα έσοδα ως μεγαλύτερα των αντίστοιχων δηλωθέντων, και των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, ως αποτυπώνεται ακολούθως:

Έτος	βάσει δήλωσης (α)	Βάσει ελέγχου			Τελικά	αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη
		Πλέον αποκρυσβείσα φορ. Υλη (β)	Βάσει γενικών διατάξεων (α+β)	Βάσει έμμεσης τεχνικής		
2015	46.585,00	560,00	47.145,00	72.998,93	72.998,93	26.413,93
2016	51.665,00		51.665,00	81.632,87	81.632,87	29.967,87
2017	50.490,00		50.490,00	73.592,05	73.592,05	23.102,05

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακόλουθα καθαρά εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα :

	2015			2016			2017		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	46.585,00	72.998,93	<b>26.413,93</b>	51.665,00	81.632,87	<b>29.967,87</b>	50.490,00	73.592,05	<b>23.102,05</b>
μείον επιχειρηματικές δαπάνες	41.608,64	41.608,64	<b>0,00</b>	47.385,80	47.385,80	<b>0,00</b>	46.886,97	46.886,97	<b>0,00</b>
πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες	157,74	157,74	<b>0,00</b>	77,26	77,26	<b>0,00</b>	1.700,00	1.700,00	<b>0,00</b>
Τελικά φορολογητέα κέρδη	5.134,10	31.548,03	<b>26.413,93</b>	4.356,46	34.324,33	<b>29.967,87</b>	5.303,03	28.405,08	<b>23.102,05</b>

Εν τέλει, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη και τα βάση εκκαθαριστικών σημειωμάτων εισοδήματα από ακίνητη περιουσία και από τόκους για τα οποία δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές κατηγορίες ως ακολούθως:

	2015		2016		2017	
	βάσει δήλωσης	βάσει ελέγχου	βάσει δήλωσης	βάσει ελέγχου	βάσει δήλωσης	βάσει ελέγχου
Εισοδήματα από ακίνητη περιουσία	1.137,44	1.137,44	1.122,85	1.122,85	1.122,85	1.122,85
Έσοδα από τόκους	0,31	0,31	0,12	0,12	0,31	0,31
Εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα	5.134,10	31.548,03	4.356,46	34.324,33	5.303,03	28.405,08
Εισόδημα από άγνωστη πηγή και αιτία		170,00				666,66
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	6.271,85	<b>32.855,78</b>	5.479,43	<b>35.447,30</b>	6.426,19	<b>30.194,90</b>

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

- Παράνομη-Εσφαλμένη και μη νόμιμη έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2015 κατά παράβαση του περιεχομένου της με αριθμό .....απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Οι διενεργήσαντες τον έλεγχο υπάλληλοι της φορολογικής αρχής, παραβλέποντας πλήρως το περιεχόμενο της ως άνω με αριθμό ..... απόφασης της ΔΕΔ, προχώρησαν σε εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και για το φορολογικό έτος 2015, παρά το γεγονός ότι δεν πληρούνται εν προκειμένω οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

- Αυθαίρετο - Αναιτιολόγητο και μη Νόμιμο της Κρίσεως της από ..... Έκθεσης Ελέγχου της φορολογικής Αρχής περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου-Παράνομη και Εσφαλμένη έκδοση των οικείων πράξεων καταλογισμού φόρου.

- Ως προς την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και της προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή, τα ποσά των εν λόγω καταθέσεων προέρχονται από τη νόμιμη άσκηση της δραστηριότητάς του ως ενδοδοντολόγου, καλύπτονται πλήρως από τα εισοδήματά του κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα και κατατέθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση ηλεκτρονικών πληρωμών των δαπανών του ιατρείου του (καταβολή μισθοδοσίας, εξόφληση λογαριασμών και τιμολογίων) με αποτέλεσμα να είναι καθόλα αβάσιμος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός αυτών ως προσαύξηση περιουσίας από πλευράς της φορολογικής αρχής.
- Η μία και μοναδική παράλειψη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αφορά στη διαχειριστική περίοδο 2015, το ποσό μόλις των εκατόν τριάντα ευρώ (130 €) και οφείλεται σε έλλειψη ενημέρωσης από πλευράς του από τον ασθενή που προχώρησε στην εν λόγω κατάθεση.
- Εξαιτίας του προβλήματος υγείας που αντιμετώπισε και του περιορισμού των ωρών εργασίας του, ήταν απολύτως αναμενόμενη η κατακόρυφη μείωση των εσόδων του κατά το φορολογικό έτος 2012 σε σχέση με τα έσοδά του κατά τα έτη 2007 έως 2011, έκτοτε δε (2012 και στο εξής) έχουν παρουσιάσει μια μικρή αύξηση, χωρίς ωστόσο να επανέλθουν στα ποσά που ανήρχοντο πριν την παρουσίαση του προβλήματος υγείας του.
- Οι δαπάνες κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δεν περιορίστηκαν ακολουθώντας τη μείωση των εισοδημάτων του αλλά παρέμειναν υψηλές, αντίστοιχες με αυτές των προγενέστερων του έτους 2015 ετών, προκειμένου να αντιμετωπισθούν οι ελλείψεις της αγοράς σε ζωτικής σημασίας υλικά για την πραγματοποίηση οποιασδήποτε ενδοδοντικής θεραπείας που παρουσιάστηκαν κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα.
- Η επιχείρησή του δεν πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η ανωτέρω εγκύκλιος για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών ως έμμεσης τεχνικής ελέγχου για την εξεύρεση των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησής του και ως εκ τούτου, καθόλα αβάσιμα και εσφαλμένα εφαρμόστηκε εν προκειμένω από τη φορολογική αρχή.
- Εσφαλμένα έκανε χρήση της αρχής των αναλογιών και δη λαμβάνοντας υπόψη ως συγκριτικά στοιχεία δήθεν ομοειδείς επιχειρήσεις, χωρίς από ουδέν εκ των διαλαμβανομένων στην από ..... έκθεση ελέγχου να προκύπτει ότι πράγματι πρόκειται για επιχειρήσεις όμοιας μορφής με τη δική του, ήτοι επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά και μόνο υπηρεσίες ενδοδοντολογίας, εδρεύουν επίσης στην πόλη της Πάτρας και δεν αποτελούν σύμπραξη περισσότερων οδοντιάτρων με παροχή ευρύτερου πεδίου υπηρεσιών.

## **Ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου**

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

*«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων*

*1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με*

βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή/με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

**Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ ορίζουν, ότι:**

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής

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

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

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής

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

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

...

**Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.**

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

....

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς : α) από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν για το φορ. έτος **2015** δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και μία παράβαση ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου καθώς επίσης και προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία ποσού 170,00 ευρώ, β) στο φορ. έτος **2017** διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία ποσού 666,66 ευρώ από πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν και γ) διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές πραγματικές δαπάνες των ετών **2015, 2016 και 2017** υπερβαίνουν το δηλούμενο ατομικό και οικογενειακό εισόδημα .

α)Ως προς τη μη έκδοση και την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων

**«5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

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.



....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

### **12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών**

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

### **13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης**

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού...»

**Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται:**

«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.»

**Επειδή, σύμφωνα με τη οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος κατόπιν της εξέτασης του με αριθμό πρωτ. ....έγγραφου υπομνήματος του προσφεύγοντος και λαμβάνοντας υπόψη την αποδοχή και απόρριψη κατά περίπτωση των ισχυρισμών του, προσδιόρισε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη από την ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα ως ακολούθως:**

**Αποκρυσείσα φορολογητέα ύλη από την ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα**

Ημερομηνία	Αρ. λογ/μού	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό	Εκδοθείσα Α.Π.Υ.	Συν. Αξία	Αποκρυσείσα ύλη
30/6/2015	.....	ΠΛΗΡΩΜΗ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΥ	250,00	-		250,00
20/7/2015	.....	.....	300,00	.....	170,00	130,00
2/9/2015	.....	.....	180,00	-		180,00
		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>				<b>560,00</b>

**Επειδή** σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2015 δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και μία παράβαση ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Αναφορικά με την πίστωση στις ..... ποσού 300,00 ευρώ και την εκδοθείσα από τον προσφεύγοντα υπ' αριθ. ....Α.Π.Υ, διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αφορούσε παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών στην .....συνολικής αξίας 170,00 ευρώ και κατά συνέπεια η υπολειπόμενη διαφορά ποσού 130,00 ευρώ αποτελεί αποκρυσείσα φορολογητέα ύλη από την επιχειρηματική δραστηριότητα. Σχετικά με την πίστωση στις ..... ποσού 180,00 ευρώ, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα η εν λόγω κατάθεση προέρχεται από ασθενή για τον οποίο δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο και κατά συνέπεια η εν λόγω πίστωση αποτελεί αποκρυσείσα φορολογητέα ύλη από την επιχειρηματική δραστηριότητα.

**Επειδή**, αναφορικά με την πίστωση στις ..... ποσού 250,00 ευρώ με την αιτιολογία «ΠΛΗΡΩΜΗ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΥ», ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκε από τον .....για λογαριασμό της ασθενούς ....., ως ενημερώθηκε τηλεφωνικά από την ίδια και ακολούθως εξεδόθη από πλευράς του η με αριθμό ..... απόδειξη παροχής υπηρεσιών ποσού διακοσίων πενήντα ευρώ (250 €) η οποία προσκομίστηκε στον έλεγχο. Αναφέρει δε ότι λόγω παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος από το έτος 2015 κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η εν λόγω συναλλαγή μέχρι και το χρόνο του ελέγχου (2022) δεν έχει καταστεί εφικτή μέχρι σήμερα, η χορήγηση από πλευράς του τραπεζικού ιδρύματος του αντίστοιχου παραστατικού το οποίο και επιφυλάσσεται να προσκομίσει μόλις του παραδοθεί.

**Επειδή** από τον έλεγχο κρίθηκε ότι η εν λόγω πίστωση αφορούσε εισπραχθείσα αμοιβή από ασθενή για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο καθώς δεν τεκμηριώθηκε ο συσχετισμός της εν λόγω πίστωσης με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εκδοθείσα υπ' αριθ. ....Α.Π.Υ. καθώς δεν προσκομίστηκε το σχετικό τραπεζικό παραστατικό και λοιπά στοιχεία-δικαιολογητικά.

Ωστόσο, εφόσον η υπό κρίση πίστωση δεν είναι ονομαστική κατάθεση και ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία, ήτοι την υπ' αριθ. ....απόδειξη παροχής υπηρεσιών, ποσού διακοσίων πενήντα ευρώ (250 €) που αφορά την ασθενή ....., ο εν λόγω ισχυρισμός του γίνεται αποδεκτός.

**β)Ως προς την προσαύξηση περιουσίας**

**Επειδή** στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ, ορίζεται: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον 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.»

**Επειδή** στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται :

«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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος κατόπιν της εξέτασης του με αριθμό πρωτ. ....έγγραφου υπομνήματος του προσφεύγοντος και λαμβάνοντας υπόψη την αποδοχή και απόρριψη κατά περίπτωση των ισχυρισμών του, προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία ως ακολούθως:

**Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία**

Έτος	Αρ. λογασ/μου	ημερομηνία	Απολογία Συναλλαγής	Πίστωση	Πλήθος δικαιούχων	ποσό που του αναλογεί
2015	.....	.....	.....	170,00	1	170,00
<b>Σύνολο έτους 2015</b>						<b>170,00</b>
2017	.....	.....	.....	1.000,00	3	333,33
2017	.....	.....	.....	1.000,00	3	333,33
<b>Σύνολο έτους 2017</b>						<b>666,67</b>

**Επειδή** σχετικά με την πίστωση ποσού 170,00 ευρώ στις ....., σύμφωνα με τον έλεγχο αποτελεί προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά.

**Επειδή**, όσον αφορά τις καταθέσεις 1.000,00 ευρώ εκάστη, που πραγματοποιήθηκαν στις ..... και στις ....., ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω

συναλλαγές αφορούν την κατάθεση από τον ίδιο στο συγκεκριμένο λογαριασμό του ποσού των χιλίων ευρώ (1.000 €) την ..... και εν συνεχεία του επιπλέον ποσού των χιλίων ευρώ (1.000 €) την ..... Στην τελευταία δε αυτή περίπτωση, η κατάθεση είχε πραγματοποιηθεί από ΑΥΤΟΜΑΤΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑ ....., ενώ σύμφωνα με τα στοιχεία που απέστειλε η τράπεζα, η εν λόγω κατάθεση πραγματοποιήθηκε από συναλλασσόμενο με αριθμό κινητού τηλεφώνου ..... ο οποίος αντιστοιχεί στο ίδιο τον προσφεύγοντα. Ισχυρίζεται δε ότι τα ποσά των εν λόγω καταθέσεων προέρχονται από τη νόμιμη άσκηση της δραστηριότητάς του ως ενδοδοντολόγου, καλύπτονται πλήρως από τα εισοδήματά του κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα και κατατέθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση ηλεκτρονικών πληρωμών των δαπανών του ιατρείου του (καταβολή μισθοδοσίας, εξόφληση λογαριασμών και τιμολογίων), με αποτέλεσμα να είναι καθόλα αβάσιμος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός αυτών ως προσαύξηση περιουσίας από πλευράς της φορολογικής αρχής.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα αντίστοιχα παραστατικά της τράπεζας ....., τα οποία, ως αναφέρει, του χορηγήθηκαν μόλις την .....

Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος όσον αφορά τις εν λόγω πιστώσεις 1.000,00 ευρώ εκάστη, στις ..... και στις ....., γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω το αποτέλεσμα με βάση τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2015: ποσό 46.895,00 € (47.145,00 € - 250,00 €)

Φορολογικό έτος 2016: ποσό 51.665,00 €

Φορολογικό έτος 2017: ποσό 49.823,33 € (50.490,00 € - 666,67 €)

**γ)Ως προς τις συνολικές πραγματικές δαπάνες των ετών 2015, 2016 και 2017 σε σχέση με το δηλούμενο ατομικό και οικογενειακό εισόδημα**

**Επειδή** από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές πραγματικές δαπάνες των ετών 2015, 2016 και 2017 υπερβαίνουν το δηλούμενο ατομικό και οικογενειακό εισόδημα ως αναφέρεται αναλυτικά στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα, όπως αυτός αναμορφώνεται με την παρούσα απόφαση δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι δεν είχε γίνει κατανομή των καταναλωτικών δαπανών μεταξύ των συζύγων με βάση τα εισοδήματα του καθενός:

έτος	επιμερισμός	ποσό δηλούμενου εισοδήματος βάσει εκκαθαριστικού σημειώματος πραγματικές δαπάνες			Σύνολο
		φορολογητέο εισόδημα	τοκοχρεωλυτική απόσβεση δάνειων	καταναλωτικές δαπάνες	
2015	ελεγχόμενος	<b>6.271,85</b>	6.090,46	5.148,05	<b>11.238,51</b>
	σύζυγος	<b>7.605,54</b>	6.090,46	6.099,31	<b>12.189,77</b>
	Σύνολο	<b>13.877,39</b>	12.180,92	11.247,36	<b>23.428,28</b>
2016	ελεγχόμενος	<b>5.479,43</b>	6.045,17	5.713,85	<b>11.759,02</b>
	σύζυγος	<b>5.180,08</b>	6.045,17	4.900,87	<b>10.946,04</b>
	Σύνολο	<b>10.659,51</b>	12.090,34	10.614,72	<b>22.705,06</b>

ελεγχόμενος	<b>6.426,19</b>	10.810,33	4.916,15	<b>15.726,48</b>
2017 σύζυγος	<b>8.732,34</b>	10.810,33	6.075,37	<b>16.885,70</b>
Σύνολο	<b>15.158,53</b>	21.620,66	10.991,52	<b>32.612,18</b>

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται (σελ. 5) ότι με βάση τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθμ. .... Απόφαση της υπηρεσίας μας δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2015. Ωστόσο αυτό είχε προκύψει βάσει των στοιχείων που είχαν τεθεί τότε υπόψη της υπηρεσίας μας. Με τα δεδομένα που αναγράφονται στην παρούσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι **και για το φορολογικό έτος 2015** το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν καλύπτει τις προσωπικές του δαπάνες.

**Επειδή** επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (άρθρα 1β & 2), καθώς προέκυψε για το φορ. έτος **2015** μία παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και μία παράβαση ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου καθώς επίσης και **προσαύξηση περιουσίας** από άγνωστη πηγή και αιτία ποσού 170,00 ευρώ, και επιπλέον διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές **πραγματικές δαπάνες των ετών 2015, 2016 και 2017 υπερβαίνουν το δηλούμενο ατομικό και οικογενειακό εισόδημα.**

Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν τούτων ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ) και συγκεκριμένα με την αναλογία των ακαθάριστων εσόδων προς τα μεταβλητά λειτουργικά έξοδα η οποία αποτυπώνει την συμβολή των εν λόγω εξόδων στην δημιουργία πωλήσεων/εσόδων.

### **Ως προς την επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών**

**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 Ν. 4174/2013...

### **2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

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

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

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

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

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

..

## **Άρθρο 6**

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

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

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

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

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

**Ειδικότερα: ....**

#### **A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

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

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

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες

(ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.  
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος..

...

**Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα**

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013..»

Επειδή ο έλεγχος στη σελ. 33 επί της οικείας έκθεσης ελέγχου με σαφή, ορισμένη και εμπεριστατωμένη αιτιολογία εξηγεί τους λόγους για τους οποίους η αρχή των αναλογιών κρίθηκε ως η καταλληλότερη τεχνική για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα, προσδιορίζοντας μια αξιόπιστη αναλογία, λαμβάνοντας υπόψιν του τα δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων καθώς και δεδομένα από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα προγενέστερων ετών. Αναφέρεται στην έκθεση : «Δεδομένου ότι με τις έμμεσες τεχνικές των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, ρευστότητας και καθαρής θέσης προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη μέσω της ανάλυσης των προσωπικών και οικογενειακών εσόδων και δαπανών και της κίνησης των διαθεσίμων κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών ενώ ο παρόν έλεγχος αφορά μόνο τον



ελεγχόμενο και δεν έχει στην διάθεσή του δεδομένα, μεταξύ άλλων, για την κίνηση των διαθέσιμων κεφαλαίων της συζύγου και των προστατευόμενων μελών του, οι εν λόγω έμμεσες τεχνικές δεν δύναται να χρησιμοποιηθούν από τον έλεγχο. Επιπρόσθετα η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών κρίθηκε ως μη κατάλληλη καθόσον ο ελεγχόμενος παρέχει αποκλειστικά ενδοδοντικές θεραπείες, (απονευρώσεις) και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός αξιόπιστης συνάρτησης παραγωγής σχετικά με τον μετασχηματισμό των πρώτων υλών σε παρασχεθείσες υπηρεσίες δεδομένου ότι για την ολοκλήρωση μίας θεραπείας απαιτούνται πληθώρα επαναχρησιμοποιούμενων ιατρικών εργαλείων και φαρμακευτικών σκευασμάτων, το πλήθος και η ποσότητα των οποίων εξαρτάται από μεταβλητούς παράγοντες. Κατόπιν των ανωτέρω ως καταλληλότερη τεχνική για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του ελεγχόμενου επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών....Λαμβάνοντας υπόψη ότι όπως προκύπτει από λογιστικά αρχεία και το με αριθμό πρωτ .....έγγραφο υπόμνημα του, ο ελεγχόμενος κατά τα ελεγχόμενα έτη δραστηριοποιήθηκε αποκλειστικά στην ενδοδοντολογία, όπου η ανάλωση των απαιτούμενων υλικών ανά ιατρική πράξη δεν είναι σταθερή καθόσον η ποσότητα τους που χρησιμοποιείται εξαρτάται από διάφορους μεταβλητούς παράγοντες όπως η φυσιολογία μανατομία των ριζικών σωλήνων κάθε ασθενούς, το μέγεθος της μόλυνσης, τον βαθμό δυσκολίας κ.α. και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατή η εξεύρεση του κόστους αναλωθέντων ανά ιατρική πράξη, ήτοι η εξεύρεση του μικτού περιθωρίου κέρδους, ή άλλης αξιόπιστης αναλογίας από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών έλαβε υπόψη του δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, όπως άλλωστε προβλέπεται και στην προαναφερθείσα απόφαση, καθώς και δεδομένα από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου προγενέστερων ετών...»

**Επειδή** ως καταλληλότερη αναλογία για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων επιλέχθηκε η αναλογία των ακαθάριστων εσόδων προς τα μεταβλητά λειτουργικά έξοδα η οποία αποτυπώνει τη συμβολή των εν λόγω εξόδων στη δημιουργία πωλήσεων/εσόδων. Συγκεκριμένα, εξευρέθηκε η αναλογία των ακαθάριστων εσόδων επί των λειτουργικών εξόδων με τρεις διαφορετικούς τρόπους (σελ. 35 έκθεσης ελέγχου) και στη συνέχεια η προκύπτουσα αναλογία εφαρμόστηκε στα πραγματοποιηθέντα λειτουργικά μεταβλητά έξοδα του προσφεύγοντα. Κατόπιν δε του προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων με την εφαρμογή της αναλογίας των ακαθάριστων εσόδων επί των λειτουργικών εξόδων στα πραγματοποιηθέντα λειτουργικά έξοδα με τους τρεις τρόπους που αναλύονται στην έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε ως τελικά ακαθάριστα έσοδα για κάθε φορολογικό έτος το μικρότερο ποσό που προέκυψε από την εφαρμογή αυτών των τριών μεθόδων.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν ευσταθεί, είναι αβάσιμος και απορρίπτεται .

**Επειδή** όσον αφορά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με το θέμα υγείας που αντιμετώπισε, τις δαπάνες κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη οι οποίες δεν περιορίστηκαν ακολουθώντας τη μείωση των εισοδημάτων του αλλά παρέμειναν υψηλές,

αυτοί απαντώνται αναλυτικά στις σελίδες 51-57 της εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογία εισοδήματος καθώς προβλήθηκαν και με το με αριθμό πρωτ. ....έγγραφο υπόμνημα που κατέθεσε μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμ. ....σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

**Επειδή** για όλα τα υπό κρίση έτη το αποτέλεσμα βάσει έμμεσων τεχνικών είναι μεγαλύτερο από το αποτέλεσμα που προκύπτει βάσει γενικών διατάξεων, όπως τροποποιήθηκε με την παρούσα απόφαση, η αποκρυσταλλώμενη φορολογητέα ύλη δεν μεταβάλλεται.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί της οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Διαφορά φόρου	6.923,71 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.461,86 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	657,12 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>11.042,68 €</b>

β) της υπ' αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Διαφορά φόρου	7.941,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.970,79 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.030,07 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>12.942,44 €</b>

γ) της υπ' αριθμ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Διαφορά φόρου	5.890,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.945,40 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	688,67 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>9.524,86 €</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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