



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/03/2023

Αριθμός απόφασης: 838

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στους, κατά: α) της υπ' αριθμ. /20-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /20-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ. /20-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής

προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, και δ) της υπ' αριθμ./20-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 20/10/2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 17-03-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ / 23-03-2023 Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα.
9. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 28-03-2023 υπόμνημα της προσφεύγουσας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./20-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.288,30 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 11.144,15 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.790,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **37.222,66 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθμ./20-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 31.760,71 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 15.880,36 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.248,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **52.889,46 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

γ) Με την υπ' αριθμ./20-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 25.120,32 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 12.560,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **37.680,48 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

δ) Με την υπ' αριθμ./20-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.222,10 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 7.611,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **22.833,15 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 20/10/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./0/8431/18-01-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι και στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα:

- Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από την αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
(+) Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	1,56
(+) Ακίνητη περιουσία	0,00
(+) Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	21.592,37
ΖΗΜΙΑ	-42.391,03
(-) Σύνολο προσωπικών δαπανών ΠΟΛ 1033/2014 (εταιρείες τηλεπικοινωνιών)	897,31
(-) Σύνολο πληρωμών μέσω καρτών	24.513,50
(-) Πληρωμές εμβασμάτων εξωτερικού	2.119,60
(-) Πληρωμές φόρων	176,89
(-) Αγορά οχήματος με αρ. κυκλοφορίας ΧΝΝ 6120	22.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	49.707,30

- Για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθώς μετά από επιτόπιο προληπτικό έλεγχο στις 15/07/2017 προέκυψε μη έκδοση 14 αποδείξεων λιανικών συναλλαγών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, παράβαση για την οποία έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου που κατέστη οριστική λόγω μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ειδικότερα εκδόθηκε η υπ' αριθμ./25-08-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων με την οποία εγκρίθηκε η επιλογή:

α) της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. για τον προσδιορισμό των εσόδων στο φορολογικό έτος 2016, καθώς δύναται με αξιοπιστία να προσδιοριστεί σταθερή σχέση μετασχηματισμού εισροής σε εκροή στην περίπτωση των ειδών που προέρχονται από επεξεργασία πρώτης ύλης με βάση τις πληροφορίες που αντλήθηκαν από την προσφεύγουσα και επειδή δόθηκαν στον έλεγχο τιμές σε όλα τα πωλούμενα είδη.

β) της μεθόδου της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. για τον προσδιορισμό των εσόδων στο φορολογικό έτος 2017, εφαρμόζοντας το μικτό περιθώριο κέρδους που προκύπτει από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της παραπάνω παραγράφου (α), καθώς για το φορολογικό έτος 2017 είναι ευχερής ο προσδιορισμός και η επαλήθευση του κόστους πωληθέντων και δεν παρατηρούνται ουσιαστικές διακυμάνσεις στο ποσοστό κατανομής των αγορών των επιμέρους κατηγοριών μεταξύ των δύο ετών 2016 και 2017.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με τις έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016 στο ύψος των 210.001,04 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2017 στο ύψος των 207.390,78 ευρώ, και δεδομένου ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε 101.756,49 ευρώ και 149.542,42 ευρώ αντίστοιχα, τα τελικά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος είναι αυτά που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές, ήτοι **210.001,04 ευρώ και 207.390,78 ευρώ αντίστοιχα.**

Περαιτέρω, έγινε έλεγχος των δαπανών της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, από τον οποίο προέκυψε ότι οι κάτωθι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται, και συνεπώς προστίθενται ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της επιχείρησης της προσφεύγουσας:

ΕΙΔΟΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΞΙΑΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500,00 € ΑΝΕΥ ΧΡΗΣΗΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	6.285,97	2.463,89
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΑΝΕΥ ΧΡΗΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	0,00	26.762,80
ΣΥΝΟΛΟ	6.285,97	29.226,69

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	210.001,04	207.390,78
(-) ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	98.064,58	96.911,58
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	46.082,94	51.958,17
(+) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ/ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	6.285,97	29.226,69
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	72.139,49	87.747,72

Στη συνέχεια, τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος λήφθηκαν ως εκροές για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./20-10-2022,/20-10-2022,/20-10-2022 και/20-10-2022 οριστικών πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τις χρήσεις 2016 και 2017.
- Δεν υπάρχει σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις και το ποσοστό φύρας είναι πολύ μικρό έως ανύπαρκτο, ενώ οι τιμές ανά μερίδα είναι αυθαίρετες, όπως και τα γραμμάρια για κάθε μερίδα.
- Ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την εγκυρότητα των τιμολογίων και την πραγματοποίηση των συναλλαγών της, ούτε το ύψος των δαπανών, αλλά αντίθετα προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ότι πληρούνται σωρευτικά όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 για την έκπτωση της δαπάνης. Ως εκ τούτου η απόρριψη των δαπανών και ο καταλογισμός τους ως λογιστικής διαφοράς παραβιάζει τη διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 ν.4172/2013, διότι αντίκειται στο σκοπό της που είναι ο περιορισμός των εικονικών συναλλαγών.
- Άκυρες οι επίδικες πράξεις γιατί δεν κατασχέθηκαν βιβλία και τα στοιχεία, όπως ο νόμος ορίζει, ενώ ουδέποτε της παραδόθηκε σχετικό αποδεικτικό παράδοσης. Συνεπώς, παρατηρείται ότι σύμφωνα με την εντολή, ο έλεγχος ήταν μερικός επιτόπιος, τα παραδοθέντα για έλεγχο στοιχεία παρέμειναν πέραν των δέκα ημερών στα χέρια της φορολογικής αρχής από την παραλαβή τους, μη νόμιμα εκδόθηκε η έκθεση κατάσχεσης πολύ αργότερα από τις 10 ημέρες που ο νόμος ορίζει.
- Αδικαιολόγητη προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομη φορολόγησή τους στο Φ.Π.Α., με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου - απόρριψη βιβλίων, αντίθετα με τις κοινοτικές οδηγίες.
- Παραβίαση αρχής αμεροληψίας - παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης - κατάχρηση εξουσίας - ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί επαρκώς ο έλεγχος.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 17-03-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει τα κάτωθι:

1. Σε συνέχεια του ισχυρισμού της ότι δεν υπάρχει σύγκριση με ομοειδής επιχειρήσεις και το ποσοστό φύρας είναι πολύ μικρό έως ανύπαρκτο και οι τιμές και τα γραμμάρια ανά μερίδα είναι αυθαίρετα, επικαλείται όμοια υπόθεση, και συγκεκριμένα την υπόθεση (.....), ΑΦΜ

η οποία βρίσκεται σε εξέλιξη στην Υπηρεσία μας.

2. Πέρα από τα χρήματα που ανέφερε ότι διέθετε εις χείρας της για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης στο φορολογικό έτος 2016, προσκομίζει έγγραφα σχετικά με κληρονομιά της προσφεύγουσας, και ειδικότερα περίληψη της κληρονομιάς και δημοσίευση διαθήκης της

3. Προσκομίζει την κίνηση του λογαριασμού της ΔΕΗ για το έτος 2016 ποσού 1.586,09 ευρώ και για το έτος 2017 ποσού 1.615,03 ευρώ, υπεύθυνη δήλωση σχετικά με την κατανάλωση νερού για το έτος 2016 ποσού 15,15 ευρώ και για το έτος 2017 ποσού 19,15 ευρώ, καθώς και την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς μέχρι 30/12/2016 ποσό 4.820,56 ευρώ και μέχρι 29/12/2017 ποσό 1.491,05 ευρώ.

Σε συνέχεια του παραπάνω υπομνήματος, η Υπηρεσία μας συνέταξε τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ / 23-03-2023 Κλήση προς ακρόαση, με την οποία κάλεσε την προσφεύγουσα να εκθέσει εγγράφως τις απόψεις της και περαιτέρω διευκρινίσεις ως προς τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία.

Προς απάντηση η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 28-03-2023 νέο υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει τα κάτωθι:

- Για τη χρήση 2016 η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι το δηλούμενο εισόδημά της δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ωστόσο δεν έλαβε υπόψη της όλα τα προηγούμενα έτη, ήτοι από το έτος 1998 έως και το 2015. Για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών ποσού 49.707,30 ευρώ χρησιμοποίησε τις οικονομίες της οικογένειας – αποταμιεύσεις από όλα τα προηγούμενα χρόνια που υπήρχαν στο σπίτι και τα χρήματα από κληρονομιά στη Γερμανία πάνω από 25.000,00 ευρώ.
- Για τη χρήση 2017 η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι, όπως αναφέρει, πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ωστόσο πουθενά η περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. δεν αναφέρει τη μη έκδοση στοιχείων, συνεπώς μη νόμιμα εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- Είναι μη νόμιμη και η εντολή ελέγχου γιατί επ' αυτής δεν αναφέρει ότι εκδόθηκε σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. Επιπλέον αναφέρει ότι η Π.Ε.Φ.Ε. κατέθεσε έγγραφο στο Διοικητή της ΑΑΔΕ που ζητά απαντήσεις για τη νομιμότητα των ελέγχων σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο, το οποίο και προσκομίζει.
- Από τα έγγραφα τα οποία κατατέθηκαν με τους νέους λόγους αποδεικνύεται ότι έχει μια μικρή επιχείρηση και οι φόροι που της επιβλήθηκαν είναι εξωπραγματικοί και αδύνατο να καταβληθούν.

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

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

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

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

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

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

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«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. α της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

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

.....

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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέδωσε την απόφαση με αριθμό/25-08-2022 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου (της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών για το φορολογικό έτος 2016 και της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2017) για τον έλεγχο της προσφεύγουσας, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου. Ειδικότερα:

α) Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από την αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00

(+) Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	1,56
(+) Ακίνητη περιουσία	0,00
(+) Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	21.592,37
ZHMIA	-42.391,03
(-) Σύνολο προσωπικών δαπανών ΠΟΛ 1033/2014 (εταιρείες τηλεπικοινωνιών)	897,31
(-) Σύνολο πληρωμών μέσω καρτών	24.513,50
(-) Πληρωμές εμβασμάτων εξωτερικού	2.119,60
(-) Πληρωμές φόρων	176,89
(-) Αγορά οχήματος με αρ. κυκλοφορίας	22.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	49.707,30

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα για το φορολογικό έτος 2016 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκεί να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες, οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 49.707,30 ευρώ.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έκανε έναρξη επιτηδεύματος το 1998 και από τότε υπέβαλλε νόμιμα και εμπρόθεσμα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., γεγονός που σημαίνει ότι διέθετε τα απαραίτητα χρήματα για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ποσού 49.707,30 ευρώ από τα προηγούμενα χρόνια, ήτοι από το έτος 1998 έως και το 2015. Περαιτέρω, με το συμπληρωματικό της υπόμνημα η προσφεύγουσα επικαλείται καταβολές χρημάτων κατά τα έτη 2013 και 2014, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ως κληρονόμο της θανούσας την 07/10/2013 στον πόλη Βόνη της Γερμανίας.

Η τυχόν ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ωστόσο, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2, περ. ζ του ν. 4172/2013, και συνεπώς δεν αναζητείται ο τρόπος κάλυψης της διαφοράς μεταξύ εισοδήματος και πραγματοποιούμενων δαπανών με τυχόν ύπαρξη ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Επομένως, ορθά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013, εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., για την εξεύρεση του εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016, καθώς το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από την αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών της δαπανών διαβίωσης.

β) Για το φορολογικό έτος 2017 υφίσταται διαπιστωμένη φορολογική παράβαση για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, καθώς μετά από επιτόπιο προληπτικό έλεγχο στη επιχείρηση της προσφεύγουσας στις 15/07/2017 προέκυψε μη έκδοση 14 αποδείξεων λιανικών συναλλαγών ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας παράβαση για την οποία έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου που κατέστη οριστική λόγω μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, **πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013** και συνεπώς ορθά εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., για την εξεύρεση του εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016 και η μέθοδος της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. για την εξεύρεση του εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται:

«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 **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 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται 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.

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

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.

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, με την Ε.2016/2020 ορίζεται ότι:

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

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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.

B. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

- α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις

δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η τιμή πώλησης στο συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο οποίος έχει προηγουμένως προσδιοριστεί από τον έλεγχο, με βάση τη σχέση που υφίσταται ανάμεσα στην ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας και την απαιτούμενη συγκεκριμένη πρώτη ύλη ή συγκεκριμένη μεταβλητή δαπάνη.

.....

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.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά

που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

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 προσώπου 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, εν προκειμένω, ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή των ως άνω μεθόδων ελέγχου αντλώντας στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα για τη συγκέντρωση των ποσοτικών δεδομένων των αγορών της προσφεύγουσας σε εμπορεύματα και πρώτες ύλες, ο έλεγχος προέβη σε αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 στους βασικότερους προμηθευτές της, προκειμένου για την αποστολή συγκεντρωτικών στοιχείων αγορασθέντων ειδών, και διενήργησε καταγραφή των διακινούμενων ποσοτήτων με βάση τα προσκομισθέντα τιμολόγια προμηθευτών. Από την επεξεργασία των δεδομένων αυτών προέκυψαν συγκεκριμένες κατηγορίες εμπορευμάτων και πρώτων υλών, για τις οποίες διαπιστώθηκε υφίσταται σταθερή σχέση μετασχηματισμού σε έτοιμο προϊόν. Στις κατηγορίες αυτές, ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./5-8-2022 αίτημα να υποδείξει την τιμή πώλησης των εμπορευμάτων και προϊόντων, την αναλογία χρήσης της εκάστοτε πρώτης ύλης για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, καθώς και το ποσοστό φύρας με βάση τις ιδιαιτερότητες εκάστης πρώτης ύλης. Στο εν λόγω αίτημα συμπεριλήφθηκε πίνακας που περιείχε ανά γραμμή την πρώτη ύλη/εμπόρευμα και τη μονάδα μέτρησης αυτής προς διευκόλυνση της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και από την καταγραφή των δεδομένων που παρασχέθηκαν στον έλεγχο, προέκυψε ο πίνακας, στον οποίο απεικονίζεται αναλυτικά ανά κατηγορία εμπορεύματος ή πρώτης ύλης: α) ο προμηθευτής, β) η ποσότητα που αγοράσθηκε, γ) η σχέση αγορασθείσας ποσότητας με τελικό προϊόν βάσει υπομνήματος και τιμοκαταλόγου, δ) η πωλούμενη ποσότητα ανά είδος, ε) η προσδιορισθείσα από την ελεγχόμενη φύρα σε κάθε προϊόν, στ) η πωλούμενη ποσότητα με φύρα ζ) η τιμή πώλησης ανά μερίδα έτοιμου προϊόντος ή εμπορεύματος και η) η αντιστοιχούσα καθαρή αξία εσόδου. Επιπλέον, για χάρη της χρηστής διοίκησης και προς εύνοια της προσφεύγουσας έγιναν από τον έλεγχο οι παραδοχές που αναφέρονται στις σελίδες 30-31 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.

Περαιτέρω, ο έλεγχος εξέτασε μία προς μία τις ενστάσεις που τέθηκαν με τις υπ' αριθμ./4-10-2022 έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και έλαβε θέση

προσδιορίζοντας εκ νέου την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 65-81 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη δεδομένα και στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση της προσφεύγουσας και σύμφωνα με τις υποδείξεις της, **προκειμένου να φτάσει στον πραγματοποιούμενο όγκο πωλήσεων με τον πιο αξιόπιστο και αντικειμενικό τρόπο** και συνεπώς αβάσιμα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν έγινε χρήση δεδομένων ομοειδών επιχειρήσεων.

Όσον αφορά την επικαλούμενη φύρα, όπως αποδεικνύεται από τον πίνακα στις σελ. 67-80 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που περιλαμβάνει τις διορθώσεις - τροποποιήσεις του ελέγχου μετά το υπόμνημα της προσφεύγουσας (και όχι τον αρχικό από τον οποίο αντλεί τα δεδομένα για να απεικονίσει τη ληφθείσα φύρα στη σελίδα 9 της προσφυγής η προσφεύγουσα κατά τρόπο παραπλανητικό), η ποσότητα μερίδας ανά είδος και η φύρα σε συνδυασμό καταδεικνύουν ότι ο έλεγχος συμβαδίζει με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής και μάλιστα κατά τρόπο που ευνοεί την προσφεύγουσα. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και ειδικότερα στον πίνακα που παρουσιάζεται στις σελίδες 12-38 αυτής, **προβαίνει εκ νέου σε αλλαγές που αφορούν είτε την φύρα είτε την ποσότητα στα πωλούμενα είδη** και προσδιορίζει δικό της αποτέλεσμα από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να στηρίζει το αποτέλεσμα αυτό. Σημειώνεται ότι, όπως αναφέρεται και στη με αριθμ. πρωτ./05-12-2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, υφίστανται περιπτώσεις κατά τις οποίες, ενώ ο έλεγχος αποδέχτηκε πλήρως τις μεταβολές που έγιναν με το υποβληθέν υπόμνημα στο σημείωμα διαπιστώσεων, εντούτοις με την ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα τροποποιεί τα δεδομένα εκ νέου. Συνεπώς, από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι οι νέοι υπολογισμοί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη, καθώς αποτελούν μία εκ νέου τοποθέτηση της προσφεύγουσας που έρχεται να αλλοιώσει την αρχική της τοποθέτηση χωρίς να προβάλλει συγκεκριμένα τεκμήρια, αλλά στηριζόμενη σε εσφαλμένες γενικεύσεις.

Όσον αφορά δε την επίκληση της προσφεύγουσας, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 17-03-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, στην επιχείρηση (ΤΑΒΕΡΝΑ), ΑΦΜ, ως ομοειδή επιχείρηση την οποία όφειλε να λάβει υπόψη του ο έλεγχος, αφενός η εν λόγω επιχείρηση βρίσκεται και αυτή στο στάδιο του ελέγχου και εκκρεμεί η έκδοση απόφασης από την Υπηρεσίας μας, αφετέρου από επισκόπηση της σχετικής έκθεσης ελέγχου για την παραπάνω επιχείρηση προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε μικρότερα ποσοστά φύρας στα ποτά και στα φαγητά, από ό,τι έλαβε για την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 «κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 “Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες”:
«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

.....

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

.....”

Επειδή η παρ. ιδ΄ του άρθρου 23 προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α΄ 240/22-12-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά.

Επειδή στην ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013” αναφέρεται:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ΄ αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

.....

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

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

.....

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολή.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

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

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1061/2017 σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 . Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 , ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ του άρθρου 62 του Ν.4446/2016 και είναι

ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.3862/2010 . Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,

- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,

- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 . Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013 , εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη

δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι οι παρακάτω δαπάνες που αφορούν αγορές εμπορευμάτων άνω των 500,00 ευρώ, δεν εξοφλήθηκαν ολικά ή μερικά με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013:

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΕΙΔΟΣ
1	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../15-04-2016	15/04/2016	571,01	125,09	ΑΓΟΡΕΣ
2	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../19-07-2016	19/07/2016	615,33	146,29	ΑΓΟΡΕΣ
3	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../19-07-2016	19/07/2016	600,01	142,61	ΑΓΟΡΕΣ
4	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../04-08-2016	04/08/2016	528,09	73,30	ΑΓΟΡΕΣ
5	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../05-08-2016	05/08/2016	671,29	107,86	ΑΓΟΡΕΣ
6	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../07-08-2016	07/08/216	525,32	94,65	ΑΓΟΡΕΣ
7	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../09-08-2016	09/08/2016	565,09	90,88	ΑΓΟΡΕΣ
8	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../10-08-2016	10/08/2016	543,78	78,27	ΑΓΟΡΕΣ
9	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../19-08-2016	19/08/2016	610,54	104,35	ΑΓΟΡΕΣ
10	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../24-08-2016	24/08/2016	513,98	69,26	ΑΓΟΡΕΣ
11	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../25-08-2016	25/08/2016	541,53	125,67	ΑΓΟΡΕΣ
ΣΥΝΟΛΟ 2016					12.196,47	2.517,70	
1	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../06-04-2017	06/04/2017	605,18	101,31	ΑΓΟΡΕΣ
2	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../06-04-2017	06/04/2017	519,19	119,82	ΑΓΟΡΕΣ
3	..... ΣΙΑ ΟΕ	.....	...../12-04-2017	12/04/2017	518,45	121,54	ΑΓΟΡΕΣ
4	..... Α.Ε.	.....	...../04-07-2017	04/07/2017	821,07	147,34	ΑΓΟΡΕΣ
ΣΥΝΟΛΟ 2017					2.463,89	490,01	

Επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2017 το πληρωτέο ποσό αποδοχών αξίας 26.762,80 ευρώ δεν προέκυψε η χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή άλλου παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Ως εκ τούτου το ανωτέρω ποσό καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο νέο στοιχείο που να αποδεικνύει την τραπεζική εξόφληση των ως άνω δαπανών, όπως απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' και ιδ' του ν.4172/2013, και να μεταβάλλει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναγνώρισης των καταλογισθέντων ως άνω λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν. 4174/2013 προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται **έκθεση κατάσχεσης**, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...]

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος κοινοποίησε στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας την υπ' αριθμ./26-5-2022 πρόσκληση άρθρου 14 του ν. 4987/2022, με την οποία τέθηκε η εκ του νόμου οριζόμενη προθεσμία προσκόμισης λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε, μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή της τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία σταδιακά, εκτός προθεσμίας, ως εξής:

- Στις 21/06/2022, οπότε υπογράφηκε το υπ' αριθμ. πρακτικό συνάντησης, στο οποίο αναφέρονται επακριβώς τα προσκομισθέντα.
- Στις 22/06/2022 και ώρα 8:36 π.μ. και στις 19/07/2022 και ώρα 8:50 μ.μ. απεστάλησαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από το λογιστή της προσφεύγουσας.

• Στις 26/07/2022 υπογράφηκε το υπ' αριθμ. πρακτικό συνάντησης, στο οποίο αναφέρονται επακριβώς τα προσκομισθέντα.

Περαιτέρω, την 14/09/2022 η προσφεύγουσα παρέλαβε την υπ' αριθμ./2-9-2022 έκθεση κατάσχεσης του άρθρου 24 του ν. 4987/2022.

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι δεν υφίσταται πλημμέλεια του ελέγχου, καθώς για τα προσκομισθέντα στοιχεία αφενός υπογράφηκαν πρακτικά συνάντησης στα οποία αναφέρονται επακριβώς τα προσκομισθέντα, που αποδεικνύουν την παραλαβή τους, αφετέρου συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 14/09/2022. Η δε σύνταξή της μετά την πάροδο των δέκα (10) ημερών από την παραλαβή των στοιχείων δεν αποδεικνύεται ότι επέφερε κάποια βλάβη στην προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αδικαιολόγητης προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομης φορολόγησής τους στο Φ.Π.Α., με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις προαναφερθείσες διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 7 της Α.1008/2020 απόφασης, αλλά και της περίπτωσης Δ της Ε.2016/2020 απόφασης, ορθά έλαβε υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών, αφού, όπως αναφέρεται στις αποφάσεις αυτές, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των 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. Συνεπώς, δεν προκύπτει αδικαιολόγητη και παράνομη προσαύξηση φορολογητέων εκροών και αναλογούντος Φ.Π.Α. εκροών.

Επειδή, τέλος, σχετικά με τη νομιμότητα της εντολή ελέγχου την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 28-03-2013 υπόμνημά της, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

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

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

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

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

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

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, εν προκειμένω, η υπ' αριθμ./0/8431/18-01-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων φέρει όλα τα απαραίτητα από το νόμο στοιχεία και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμες, αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών λόγω μη νομιμότητας της εντολής ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/10/2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./20-10-2022,/20-10-2022,/20-10-2022 και/20-10-2022 οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	21.220,95	21.220,95	21.220,95	
	της συζύγου	14.430,97	72.141,05	72.141,05	57.710,08
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.908,54	26.196,84	26.196,84	22.288,30
Προκαταβολή φόρου		4.029,93	4.029,93	4.029,93	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		10,50	10,50	10,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		2,10	2,10	2,10	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			11.144,15	11.144,15	11.144,15
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		309,10	4.099,31	4.099,31	3.790,21
Τέλος επιτηδεύματος		2.500,00	2.500,00	2.500,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		546,00	546,00	546,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	11.306,17	48.528,83	48.528,83	37.222,66
----------------------------------	------------------	------------------	------------------	------------------

- **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	101.756,49	210.001,04	210.001,04	108.244,55
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	117.922,92	117.922,92	117.922,92	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	24.251,42	50.049,11	50.049,11	25.797,69
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.952,65	25.952,65	25.952,65	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.701,23	1.023,86	1.023,86	677,37
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		25.120,32	25.120,32	25.120,32
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		12.560,16	12.560,16	12.560,16
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		37.680,48	37.680,48	37.680,48
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.701,23	1.023,86	1.023,86	677,37
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	27.073,91	27.073,91	27.073,91
	της συζύγου	3.300,00	87.748,80	87.748,80
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	2.137,13	33.897,84	33.897,84
Προκαταβολή φόρου	5.088,56	5.088,56	5.088,56	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		15.880,36	15.880,36	15.880,36
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	552,17	5.800,56	5.800,56	5.248,39
Τέλος επιτηδεύματος	2.500,00	2.500,00	2.500,00	

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	647,83	647,83	647,83	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	10.925,69	63.815,15	63.815,15	52.889,46

- **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	145.920,16	207.390,78	207.390,78	61.470,62
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	100.616,06	100.616,06	100.616,06	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	35.020,83	49.773,78	49.773,78	14.752,95
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	35.229,05	34.551,68	34.551,68	677,37
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	208,22			208,22
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		15.222,10	15.222,10	15.222,10
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		7.611,05	7.611,05	7.611,05
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		22.833,15	22.833,15	22.833,15
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	208,22			208,22
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.