



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Καλλιθέα, 14/03/2023

Αριθμός απόφασης: 718

Ταχ. Δ/ση : 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*».

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 16/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στην, κατά: α) της υπ' αριθμ. /23-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /23-09-2022 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 γ) της υπ' αριθμ. /23-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, 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 23/09/2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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./23-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 25.237,38 ευρώ πλέον τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 204,40 ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 40,88 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 12.618,69 ευρώ, πλέον προστίμου τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 102,20 ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 20,44 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.389,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **43.613,96 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθμ./23-09-2022 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 του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 13.180,19 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 6.590,10 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **19.770,29 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./23-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.302,59 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 20.039,81 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 23/09/2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων 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.

Από τα δεδομένα της δήλωσης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ζημιά συνολικού ύψους 64.041,73 ευρώ και για τους τρεις (3) κλάδους δραστηριότητας (..... -)

της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Ο κλάδος της εμπορίας αφορά το υποκατάστημα 1 – τις υπηρεσίες καφέ σνακ μπαρ εστιατορίου του προσφεύγοντος, και ο κλάδος της παροχής αφορά την παροχή υπηρεσιών ύπνου του κεντρικού και υποσυστήματος 2. Στα πλαίσια της παραπάνω εντολής, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης Βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου Α.1293/2019 για επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία.

Κατόπιν διαπίστωσης πλήρωσης της προϋπόθεσης άρθρου 28 του ν.4172/13 έγινε εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «Σχέση Τιμής και Όγκου Πωλήσεων» του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. στον κλάδο εμπορίας (παροχή υπηρεσιών). Περαιτέρω, στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με τις γενικές διατάξεις διαπιστώθηκαν ανατιπολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις εμβάσματα εξωτερικού, που συνδέθηκαν με την επιχειρηματική δραστηριότητα υπηρεσιών ύπνου και αδήλωτο εισόδημα από ιδιόχρηση ενοικιαζόμενων δωματίων, ενώ επιπρόσθετα δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης αυτών.

Ειδικότερα:

Α. Τα ακαθάριστα έσοδα με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «Σχέση Τιμής Πώλησης προς Συνολικό Όγκου του Κύκλου Εργασιών» για τον κλάδο της εμπορίας προσδιορίστηκαν σε 124.414,78 ευρώ και συνεπώς προέκυψαν διαφυγόντα έσοδα ή αποκρυβείσα ύλη ύψους 85.701,37 ευρώ ως εξής:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ	38.713,41
ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΕΜΜΕΣΗΣ	124.414,78
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ	85.701,37
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ ΕΜΠΟΡΙΑΣ – ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	85.701,37

Περαιτέρω, προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές στο σκέλος των εξόδων του κλάδου της εμπορίας:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (ΑΡΘ.22 & 23 Ν.4172/13) ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ	16.293,05
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΑΥΤΑ	218,34
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ - ΘΕΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	16.511,39

Β. Ως προς τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών (παροχή υπηρεσιών ύπνου) προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές στον προσδιορισμό των εσόδων

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ

ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΤΘ ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ	2.911,50
ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΤΘ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	16.911,50
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΑΠΟ ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΜΥΦ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟ (ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ 216,81€ ΚΑΙ ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ 28,18€)	216,81
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	20.039,81
ΣΥΝΟΛΟ ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	2.605,18

Επιπρόσθετα προέκυψε διαφυγόν έσοδο από ιδιόχρηση ακινήτου ποσού 6.813,26 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα του προσφεύγοντος με τις γενικές διατάξεις και τις έμμεσες τεχνικές για το φορολογικό έτος 2016 ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΕΜΠΟΡΙΑ			ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	38.713,41	124.414,78	85.701,37	31.530,00	51.569,81	20.039,81
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	67.142,88	67.142,88	0,00	0,00		0,00
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	-28.429,47	57.271,90	85.701,37			0,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	36.983,75	36.983,75	0,00	28.705,18	28.705,18	0,00
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	-65.413,22	20.288,15	85.701,37	2.824,82	22.864,63	20.039,81
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	0,00	16.293,05			0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ		218,34	218,34			
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	-65.413,22	36.799,54	102.212,76	2.824,82	22.864,63	20.039,81

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. και επιβλήθηκαν και τα ανάλογα πρόστιμα για ανακρίβεια δήλωσης φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./23-09-2022,/23-09-2022 και/23-09-2022 οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις απαιτείται να ακυρωθούν, στο σύνολό τους, ως αόριστες, αναπόδεικτες, ως αναίτιολογητες, άλλως ως πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ερειδόμενες επί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών δεδομένων και περιστατικών της περίπτωσης του, αλλά και ως νόμω και ουσία αβάσιμες.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις απαιτείται να ακυρωθούν, δηλονότι έχει λάβει χώρα πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.
- Ουδείς νόμιμος και βάσιμος λόγος συντρέχει για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σε κάθε πάντως περίπτωση είναι αόριστες και ανυπόστατες, αλλά και σε κάθε περίπτωση, αβάσιμες οι οικείες κρίσεις της Φορολογικής Αρχής.
- Ουδείς νόμιμος και βάσιμος λόγος υφίσταται για την επιβολή εις βάρος του προσίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (και ήδη σήμερα Ν. 4987/2022), εξαιτίας δήθεν μη έκδοσης αποδείξεων για την παροχή υπηρεσιών δωματίων.
- Εφαρμόστηκαν πλημμελώς οι διατάξεις του άρθρου 58 και 58Α του Ν. 4174/2013.
- Συντρέχει περίπτωση παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης
- Εσφαλμένος προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων από τον έλεγχο καθώς δεν λήφθηκε υπόψη ότι για τα περισσότερα είδη (καφέ, ποτών, τροφίμων) υφίσταται μεγαλύτερος συντελεστής φόρου.

Ως προς την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου

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:

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

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

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

Επειδή, 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

.....

2.2 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:

.....

Β. 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, στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) μεταξύ άλλων ορίζεται :

«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.

.....

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...»

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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέδωσε την απόφαση με αριθμό/14-07-2022 για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (τιμή πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών) για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΕ που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου. Ειδικότερα:

- Από τον έλεγχο στο σύστημα Taxis προκύπτει ότι **υφίστανται παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή άλλου νόμιμου παραστατικού για το φορολογικό έτος 2016**, οι οποίες διαπιστώθηκαν στα πλαίσια προληπτικού ελέγχου (ΑΕΠ/24-02-2017 και/09-03-2017).
- Στα πλαίσια της άρσης του τραπεζικού απορρήτου έγινε επεξεργασία των πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα ο έλεγχος προέβη σε εξέταση των **πρωτογενών ονομαστικών καταθέσεων** και της ύπαρξης νόμιμου παραστατικού που αντιστοιχεί σε αυτές. Οι πρωτογενείς αυτές καταθέσεις, λόγω της φύσης τους (κυρίως εμβάσματα από το εξωτερικό), του πλήθους των κινήσεων που αιτιολογήθηκαν από την έκδοση νόμιμου παραστατικού από τον προσφεύγοντα με τα υπομνήματά του, συνδέθηκαν με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για άσκηση υπηρεσιών ύπνου κεντρικού καταστήματος και υποκαταστήματος με αριθμό 2. Από τον έλεγχο προέκυψε τελικά πλήθος πρωτογενών καταθέσεων σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής και σε έναν τραπεζικό λογαριασμό αλλοδαπής του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν και δεν τεκμηριώθηκε ότι αφορούν δηλωθέντα έσοδα. **Συνεπώς διαπιστώθηκε ύπαρξη διαφυγόντων εσόδων από παροχή ενοικιαζόμενων δωματίων, για τα οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο.**
- Επιπρόσθετα, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι για τον κλάδο της εμπορίας δεν ήταν δυνατό να διενεργηθεί η ελεγκτική επαλήθευση του περιθωρίου μεικτού κέρδους (σχετ. άρθρο 5 Α.1293/2019) και να προσδιορισθεί και να συγκριθεί ο δηλούμενος συντελεστής μικτού κέρδους, καθώς διαπιστώθηκε ζημία. Ειδικότερα σύμφωνα με τα δεδομένα της δήλωσης Ε3 του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016, το σύνολο ακαθάριστων εσόδων για το (κλάδος εμπορίας) ανέρχονται σε 38.713,41 ευρώ και το κόστος πωληθέντων ανέρχεται σε 67.142,38 ευρώ. Η δυσαναλογία αυτή μεταξύ αγορών και πωλήσεων που δηλώνει ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2016 έχει ως αποτέλεσμα των προσδιορισμό αρνητικού μεικτού περιθωρίου κέρδους, το οποίο ωστόσο δε συνάδει με την συνήθη εμπορική πρακτική και το σύνθηρες δηλούμενο μεικτό περιθώριο κέρδους για επιχειρήσεις τουριστικής περιοχής στον κλάδο και

Τα φορολογικά αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαχρονικά εμφανίζονται ως εξής:

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ		ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ		ΖΗΜΙΕΣ	
	ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
2015	86.666,84	29.826,45	2.915,87	8.613,79		
2016	38.713,41	31.530,00		2.824,82	65.413,22	
2017	134.834,06	29.235,91		12.194,63	12.856,02	
2018	200.604,09	36.648,32	36.645,95	56.015,35		

- Τέλος, ο έλεγχος, στην οικεία έκθεση ελέγχου, αναφέρει ότι λαμβάνοντας υπόψη πληροφορίες από το υποσύστημα Εσόδων Taxis - στοιχεία πληρωμών, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το εκκαθαριστικό φορολογικού έτους 2016 σχετικά με τα δηλούμενα εισοδήματα και τα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033/2014, το τελικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος, ως αρνητικό, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (πραγματικές).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ως προς την φορολογική εικόνα της ατομικής επιχείρησης διαπιστώθηκε σαφώς ότι δεν εκδόθηκαν νόμιμα παραστατικά για ακαθάριστα έσοδα τόσο του κεντρικού που αφορά υπηρεσίες ύπνου, όσο και του υποκαταστήματος που αφορά υπηρεσίες, γεγονός το οποίο άλλωστε ενισχύεται και από την συνολική λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών της ατομικής του επιχείρησης για το υπό κρίση φορολογικό έτος και ειδικότερα στον κλάδο, όπου όπως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστεί ο δηλούμενος συντελεστής μικτού κέρδους, καθώς διαπιστώθηκε ζημία, ήτοι αρνητικό περιθώριο μεικτού κέρδους (ζημία -28.429,47 ευρώ), ενώ και στον κλάδο παροχής υπηρεσιών το μικτό περιθώριο κέρδους ήταν αρκετά χαμηλό (μικτό αποτέλεσμα παροχής υπηρεσιών 2.824,82 ευρώ) που περιόρισε το συνολικό μικτό αποτέλεσμα -25.604,65 ευρώ. Συνεπεία των ανωτέρω πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 1 α και β του άρθρου 28 του ν. 4172/13, και ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από τον έλεγχο έμμεση τεχνική και συγκεκριμένα η έμμεση τεχνική της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών που προβλέπεται στην παράγραφο 1 περίπτωση δ του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ..

Ως προς το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων δε δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων ύψους 6.813,26 ευρώ, για ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και συγκεκριμένα της εμπορίας καφέ σνακ μπαρ και παροχής υπηρεσιών ενοικιαζόμενων δωματίων. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων, αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, επομένως, εφόσον γίνεται σχετικός καταλογισμός ως έσοδο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και ως αντίστοιχη σχετική εκπιπόμενη δαπάνη, καθώς πρόκειται για ακίνητο που χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συνεπώς η κρίση

του φορολογικού ελέγχου ότι η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εξόδου από ιδιόχρηση ακινήτων στερεί από την ατομική επιχείρηση του δικαιώματός της να εκπέσει αυτή τη δαπάνη από τα ακαθάριστά έσοδα, με αποτέλεσμα, από τη μία να καταλογίζεται ως τεκμαρτό έσοδο, από την άλλη να μην αναγνωρίζεται ως τεκμαρτό έξοδο, είναι εσφαλμένη.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε, ορίζεται:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

.....

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....

Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013. Τονίζεται ότι για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη

.....

Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ή του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.»

Επειδή περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

.....»

και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 22 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή για τα νομικά πρόσωπα, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα», με την υπ' αριθμ./06-04-2019 Απόφαση της υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων και του αντίστοιχου ισόποσου εξόδου στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. η' του ίδιου νόμου, αποτελεί πληροφοριακό στοιχείο της δήλωσης και δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης (ΠΟΛ.1069/2015).

Επειδή με την ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που αφορά την υποβολή δηλώσεων φορολογικού έτους 2016 από φυσικά πρόσωπα, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Πίνακας 4Δ2 (Εισόδημα από ακίνητη περιουσία) Στον υποπίνακα Δ2 του πίνακα 4 δηλώνεται το εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος που προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γαιών - γης και ακινήτων σε τρίτους, ... Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με τις ισχύουσες τιμές κατά την 31/12/2015.»

Επειδή, για τα φυσικά πρόσωπα και τις ατομικές επιχειρήσεις, το εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, αποτελεί εισόδημα από ακίνητη περιουσία, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 1, 2 του ν. 4172/2013, και επομένως κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα αυτό προκειμένου να φορολογηθεί πρέπει να περιληφθεί στον πίνακα Δ2 "Εισόδημα από ακίνητη περιουσία" της δήλωσης Ε1, ενώ η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη πρέπει να περιληφθεί στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης, στα οποία περιλαμβάνεται και το αντίστοιχο του εξόδου ισόποσο τεκμαρτό έσοδο, ενώ το τελευταίο, προκειμένου να μην φορολογηθεί δύο φορές δύναται να περιλαμβάνεται στα αφορολόγητα έσοδα του πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης των κερδών.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται από ατομική επιχείρηση, επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα του φυσικού προσώπου,

δεδομένου ότι το έσοδο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ. 4 του ν. 4172/2013, ενώ το αντίστοιχο τεκμαρτό έξοδο αφαιρείται από το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, προκειμένου δε να εκπέσει ως δαπάνη πρέπει να συντρέχουν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, ήτοι να έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα αρχεία της επιχείρησης (βιβλία ή δήλωση Ε3) και να μην υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Συνεπώς η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εξόδου από ιδιόχρηση ακινήτων, στερεί από την ατομική επιχείρηση του δικαιώματός της να εκπέσει τη δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων δεν είχε καταχωρήσει ούτε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ούτε σε οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό, για την φορολογική αρχή, στοιχείο (π.χ. Ε3) το συνολικό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση, καθώς και την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη του μισθώματος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το τεκμαρτό έσοδο φορολογείται με τις διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013 ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ενώ η τεκμαρτή δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, μόνο στην περίπτωση που αυτή έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά της αρχεία και δεν υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα συμπεριέλαβε το εισόδημα από ιδιόχρηση στα εισοδήματά του από ακίνητα, καθόσον αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ταυτόχρονα εκπιπτόμενη δαπάνη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις διαφορές του ελέγχου σχετικά με τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από την επιχειρηματική δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών ύπνου, αποκρυβείσα ύλη, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		
	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΤΘ ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ	2.911,50
2	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΤΘ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	16.911,50
3	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΑΠΟ ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΜΥΦ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΔΑΣΚΑΛΑΚΗ (ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ 216,81 € ΚΑΙ ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ 28,18 €)	216,81
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	20.039,81
	ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	2.605,18

Α. Από την αξιοποίηση των πληροφοριών που αντλήθηκαν από τις καταστάσεις ΜΥΦ φορολογικού έτους 2016, διαπιστώθηκε απόκλιση στο σκέλος των εσόδων με αντισυμβαλλόμενο, ΑΦΜ (επιτηδευματία), που αφορά αξία συναλλαγής 216,81 ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 13% 28,18 ευρώ.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει τη με αριθμ./19-09-2016 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών προς τον πελάτη, ποσού 245,00 ευρώ. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ./24-11-2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ως άνω προσκομισθέν παραστατικό ταυτίζεται ανά πρόσωπο πελάτη και συνολικό ποσό συναλλαγής και έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία εσόδων και ως εκ τούτου ο έλεγχος αποδέχτηκε την οποιαδήποτε εκ παραδρομής έκδοση απόδειξης αντί τιμολογίου, που δικαιολογεί και την προκύπτουσα διαφορά στις ΜΥΦ 2016.

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και το ποσό **216,81 ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 28,18 ευρώ, αφαιρείται από τα καταλογισθέντα διαφυγόντα έσοδα.**

Β. Στα πλαίσια της άρσης του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος έγινε αντιπαραβολικός έλεγχος των αποδείξεων για ενοικιαζόμενα δωμάτια, του βιβλίου κίνησης πελατών και των ισχυρισμών του προσφεύγοντος με τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή και συγκεκριμένα με τις πρωτογενείς καταθέσεις στο με αριθμ. GR..... καταθετικό λογαριασμό της ΕΤΕ και στο με αριθμ. GR..... καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας Από τον έλεγχο προέκυψε ότι σύνολο πρωτογενών ονομαστικών καταθέσεων 3.290,00 ευρώ δεν αιτιολογήθηκαν από την έκδοση αποδείξεων, συνδέθηκαν με την δραστηριότητα του προσφεύγοντος για παροχή υπηρεσιών δωματίων και καταλογίστηκαν ως διαφυγόντα έσοδα, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1175/2017 παρ. 5.4, όπως εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	Τραπεζικός Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
47	GR.....	11/3/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	180,00
48	GR.....	21/03/216	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	90,00
49	GR.....	7/4/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	200,00
54	GR.....	26/4/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	90,00
55	GR.....	18/5/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	50,00
59	GR.....	16/6/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	100,00
60	GR.....	23/6/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	100,00
70	GR.....	27/7/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	130,00
71	GR.....	1/8/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	232,00
73	GR.....	3/8/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	193,00
76	GR.....	9/8/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	45,00
77	GR.....	24/8/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	190,00

80	GR.....	30/8/2016	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	360,00
81	GR.....	5/9/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	110,00
82	GR.....	6/9/2016	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	710,00
87	GR.....	1/11/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	160,00
95	GR.....	21/12/2016	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	200,00
19	GR.....	2/2/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	..... ΜΕΡΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ 20/08/2016 ΕΩΣ 27/08/2016	50,00
21	GR.....	25/02/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	..... ΜΕΡΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ 20/08/2016 ΕΩΣ 27/08/2016	50,00
22	GR.....	24/03/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	..... ΜΕΡΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ 20/08/2016 ΕΩΣ 27/08/2016	50,00
ΣΥΝΟΛΟ					3.290,00

Δεδομένου του ποσοστού Φ.Π.Α. 13% για υπηρεσίες ενοικιαζόμενων δωματίων στην χρήση 2016, ο έλεγχος προέβη στην αποφορολόγηση των συνολικών καταθέσεων 3.290,00 ευρώ με συντελεστή 13% καταλογίζοντας έσοδα από παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας 3.290,00 ευρώ, καθαρού ποσού 2.911,50 ευρώ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 13% ποσού 378,50 ευρώ.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σχετικά με την εγγραφή με Α/Α του ως άνω πίνακα, αυτό αφορά χρηματικό ποσό που καταβλήθηκε στο λογαριασμό του στην ΕΤΕ και συνιστούσε προκαταβολή κράτησης, για διαμονή από την 25-8-2016 έως την 10-9-2016, για την οποία έχει εκδοθεί και το προσήκον φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα η με αριθμ. /10-9-2016 σειρά Α Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών συνολικού ποσού 1.280,00 ευρώ την οποία προσκομίζει. Επιπρόσθετα, αναφέρει ότι εσφαλμένα και σε κάθε περίπτωση όλως ανατιολόγητα ο φορολογικός έλεγχος ζήτησε εξηγήσεις για τις με Α/Α και εγγραφές του πίνακα, καθόσον πρόκειται για «συμφηφιστική εγγραφή» ποσών 310,00 ευρώ και 710,00 ευρώ αντίστοιχα, οι οποίες, σε καμία περίπτωση δεν απεικονίζουν πρωτογενή κατάθεση και είσπραξη χρημάτων εκ μέρους του, καθώς πρόκειται για επιστροφή προκαταβολών μταιωθέντων κρατήσεων.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ. /24-11-2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλίων, ο έλεγχος διαπίστωσε, ύστερα από νέα εξέταση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος, ότι το ποσό των 190,00 ευρώ συνδέεται με την έκδοση απόδειξης που προσκομίστηκε ως νέο στοιχείο στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής. Περαιτέρω, αναφέρεται ότι, από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων, δεν προκύπτει ότι οι με Α/Α και εγγραφές του παραπάνω

πίνακα αφορούν συμψηφιστική εγγραφή, όπως επικαλείται ο προσφεύγων, καθώς δεν προκύπτει το ίδιο ποσό στην χρέωση και πίστωση του λογαριασμού της ΕΤΕ, ενώ εάν επρόκειτο για επιστροφή προκαταβολών μαιτωθέντων κρατήσεων, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, τα σχετικά ποσά δε δικαιολογούνται να είναι στην πίστωση του λογαριασμού. Αντίθετα πρόκειται για ονομαστική κατάθεση, όπως εμφανίζεται στην κίνηση τραπεζικού λογαριασμού στην αιτιολογία συναλλαγής.

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την με Α/Α πρωτογενή πίστωση ποσού 190,00 ευρώ γίνεται αποδεκτός, και ποσό 190,00 ευρώ αφαιρείται από τις πρωτογενείς καταθέσεις 3.290,00 ευρώ στους τραπεζικούς λογαριασμούς ημεδαπής. Συνεπώς το ποσό που πρέπει να καταλογιστεί στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε 3.100,00 ευρώ (3.290,00-190,00), που αναλογεί σε καθαρή αξία 2.743,36 ευρώ και Φ.Π.Α. 356,64 ευρώ.

Γ. Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή, διαπιστώθηκε ότι οι παρακάτω πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 19.110,00 ευρώ στον καταθετικό λογαριασμό αλλοδαπής προέλευσης χώρας με IBAN της τράπεζας δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και δεν τεκμηριώνουν δηλωθέντα έσοδα:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	9/5/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	900,00
.....	30/5/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.100,00
.....	5/7/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.165,00
.....	26/7/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	770,00
.....	22/8/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.700,00
.....	31/8/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3.910,00
.....	2/9/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	540,00
.....	7/9/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	770,00
.....	13/9/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	560,00
.....	21/9/2016	.....	.....	800,00
.....	28/9/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.235,00
.....	28/10/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	660,00
.....	8/11/2016	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ				19.110,00

Το ως άνω ποσό αποφορολογήθηκε με συντελεστή 13% και προέκυψαν διαφυγόντα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ύπνου ύψους 16.911,50 ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 2.198,50 ευρώ.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις πιστώσεις με Α/Α και τους παραπάνω πίνακα συνολικού ποσού 3.470,00 ευρώ έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία,

τα οποία προσκομίζει, και συγκεκριμένα τη με αριθμό/19-8-2016 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών Σειρά Α, η οποία φέρει τη ρητή σημείωση επί αυτής “.....” και αφορούσε σε διαμονή του ποσού 1.080 ευρώ, τη με αριθμό/19-8-2016 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών Σειρά Α ποσού 1.540,00 ευρώ που εκδόθηκε στο πρακτορείο “.....”, καθώς και τη με αριθμό/23-6-2016 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών Σειρά Α ποσού 855,00 ευρώ.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ./24-11-2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλίων, κατόπιν ελέγχου των ως άνω προσκομισθέντων με την ενδικοφανή στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι το παραστατικό με Σειρά Α' Νο/19-8-16 ποσού 1.540,00 ευρώ που επικαλείται ο προσφεύγων αιτιολογεί απόλυτα, κατά χρονική αλληλουχία κατάθεσης και έκδοσης παραστατικού, την πρωτογενή κατάθεση στον λογαριασμό ημεδαπής της ίσου ποσού 1.540,00 ευρώ και ίδια αιτιολογία Περαιτέρω, το παραστατικό με αριθμό/19-8-16 δε φέρει την ένδειξη πρακτορείου, όπως λανθασμένα υποδεικνύεται στο ακριβές αντίγραφο. Άλλωστε αποτελεί ταξιδιωτικό γραφείο εκ Αυστρίας, ενώ η ΑΠΥ Α/19-8-16 αφορά διαμονή πολίτη με όνομα Επιπρόσθετα δεν υπάρχει λογική αλληλουχία μεταξύ των καταθέσεων και των νόμιμων παραστατικών που επικαλείται ο προσφεύγων.

Με βάση τα ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δεν μεταβάλλεται το ποσό της αποκρυσταλλώσεως ύλης που προέκυψε από του τραπεζικούς λογαριασμούς αλλοδαπής του προσφεύγοντος.

Συνεπώς οι τελικές διαφορές σχετικά με τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών ύπνου προσδιορίζονται ως εξής:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		
	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΤΘ ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ	2.743,36
2	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΤΘ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	16.911,50
3	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΑΠΟ ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΜΥΦ ΕΣΟΔΩΝ	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	19.654,86
	ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	2.555,14

Επιπρόσθετα, το πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζεται εκ νέου στο ποσό των 1.277,57 ευρώ (2.555,14 * 50%).

Ως προς τις λογιστικές διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος για τη δραστηριότητα του κλάδου της εμπορίας (υποκατάστημα 1 -

Σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διενεργήθηκε έλεγχος για κάθε είδους δαπάνη που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ, προκειμένου

να διαπιστωθεί αν αυτές έχουν εξοφληθεί ολικά ή μερικά με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β του ν. 4172/2013. Για τα παρακάτω παραστατικά που αφορούν αγορές και δαπάνες του υποκαταστήματος 1 - καφέ σνακ μπαρ καθαρής αξίας 16.293,05 ευρώ και αναλογούντα Φ.Π.Α. 3.717,41 ευρώ δεν προσκομίστηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης:

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ/ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΕΙΔΟΣ
1/	ΤΔΑ ...../22-3-16	22/3/2016	794,16	182,66	ΠΑΓΙΑ
2	ΤΔΑ	17/4/2016	530,66	122,07	ΔΑΠΑΝΕΣ
3//21-4-16	21/4/2016	977,79	224,87	ΑΓΟΡΕΣ
4/	ΤΔΑ ...../21-4-16	21/4/2016	932,00	214,36	ΔΑΠΑΝΕΣ
5/	ΤΔΑ ...../6-5-16	6/5/2016	1.163,94	267,71	ΑΓΟΡΕΣ
6	..... ΕΠΕ	...../ .....	ΤΔΑ ...../20-5-16	20/5/2016	1.438,90	330,95	ΑΓΟΡΕΣ
7	ΤΔΑ ...../17-5-16	17/5/2016	750,97	172,72	ΔΑΠΑΝΕΣ
8/	ΤΔΑ ...../21-4-16	21/6/2016	544,00	130,56	ΑΓΟΡΕΣ
9	..... ΑΕ	...../ .....	ΤΔΑ ...../30-6-16	30/6/2016	1.046,40	251,14	ΑΓΟΡΕΣ
10/	ΤΔΑ ...../1-7-16	1/7/2016	700,00	168,00	ΠΑΓΙΑ
11/	ΤΔΑ ...../11-7-16	11/7/2016	720,00	172,80	ΠΑΓΙΑ
12/	ΤΔΑ ...../30-7-16	30/7/2016	871,97	209,27	ΑΓΟΡΕΣ
13/	ΤΔΑ ...../3-8-16	3/8/2016	1.016,60	243,98	ΑΓΟΡΕΣ
14/	ΤΔΑ ...../5-9-16	5/9/2016	1.455,00	349,20	ΠΑΓΙΑ
15/ ΑΕΡΑΓΩΓΟΙ	ΤΔΑ ...../29-9-16	29/9/2016	710,00	170,40	ΔΑΠΑΝΕΣ
16/	ΤΔΑ ...../22-12-16	2/12/2016	1.097,90	263,49	ΑΓΟΡΕΣ
17/	ΤΔΑ ...../20-10-16	20/10/2016	2.722,80	653,48	ΑΓΟΡΕΣ
18/	ΤΔΑ ...../4-5-16	4/5/2016	503,40	115,78	ΑΓΟΡΕΣ
20	ΤΙΜ ...../31-10-16	31/10/2016	584,02	99,65	ΑΓΟΡΕΣ
21	ΤΙΜ ...../30-9-16	30/9/2016	725,08	125,91	ΑΓΟΡΕΣ
22	ΤΙΜ ...../31-7-16	31/7/2016	676,62	121,07	ΑΓΟΡΕΣ

ΣΥΝΟΛΟ	19.962,21	4.590,07	
---------------	------------------	-----------------	--

Μέρος των ως άνω τιμολογίων αφορούν πάγια, καθαρής αξίας 3.669,16 ευρώ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 872,66 ευρώ, για τα οποία παραστατικά δεν τεκμηριώθηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης, και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη φορολογίας εισοδήματος και δεν εξέπεσαν οι αναλογούσες αποσβέσεις.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του καταλογίστηκαν οι παραπάνω διαφορές, καθώς ο ίδιος ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε να επιβεβαιώσει την τραπεζική εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών, αξιοποιώντας τα τεχνολογικά μέσα διασταυρωτικού ελέγχου που έχει στη διάθεσή του. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει καρτέλες πελάτη, όπως οι εν λόγω προμηθευτές του απέστειλαν αυτές, από τις οποίες προκύπτει σαφώς η εξόφληση των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4172/2013. Ειδικότερα προσκομίζει: α) την καρτέλα λογαριασμού της προμηθεύτριας εταιρείας ΑΕ για την περίοδο από την 4-1-2016 έως την 31-12-2017, από την οποία προκύπτει ότι το με Α/Α 8 του παραπάνω πίνακα ΤΔΑ/21-6-2016 καθαρής αξίας 544 ευρώ με ΦΠΑ 130,56 ευρώ, εξοφλήθηκε διατραπεζικώς με κατάθεση στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας, και β) την καρτέλα πελάτη 1-1-2016 έως 31-12-2016 της προμηθεύτριας εταιρείας ΑΕ, από την οποία προκύπτει ότι το με Α/Α του πίνακα ΤΔΑ/30-6-2016 καθαρής αξίας 1.046,40 ευρώ με ΦΠΑ 251,14 ευρώ, εξοφλήθηκε διατραπεζικώς με κατάθεση στον λογαριασμό της εταιρείας.

Πέρα των ανωτέρω προσκομισθέντων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος καταλόγισε θετικές λογιστικές διαφορές του άρθρου 23 περ. β του ν. 4172/2013, καθώς δεν εκτίμησε τις αντικειμενικές δυσκολίες που ίσχυαν και κατά το έτος 2016 εξαιτίας των capital controls, καθώς και μετά την 20-7-2015 και μέχρι την 31-12-2016, εξακολουθούσαν να υπάρχουν capital controls, τα οποία καθιστούσαν πρακτικώς δυσχερή την εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο. Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την εγκυρότητα των τιμολογίων και την πραγματοποίηση των συναλλαγών, 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, συνεπώς η απόρριψη των δαπανών αυτών και ο καταλογισμός τους ως λογιστική διαφορά, παραβιάζει τη διάταξη της περίπτωσης β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, διότι αντίκειται στο σκοπό της, που δεν είναι άλλος, από τον περιορισμό των εικονικών συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση η επίμαχη διάταξη τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις επιταγές του άρθρου 20, αλλά και με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1, άρθρου 4, άρθρου 25 παράγραφος 1 εδ. α και άρθρου 25 παράγραφος 1 εδ. δ του Συντάγματος της Χώρας μας.

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.

.....»

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 αυστηρά 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 με την ΠΟΛ.1143/2015 έγινε δεκτό ότι «.....οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 . Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.»

Επειδή, περαιτέρω με την Ε.2066/2020 με θέμα “Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α /28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής”, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Με την ΠΟΛ.1143/03-07-2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της

προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

Επειδή, εν προκειμένω, και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, αβίασμα ο προσφεύγων επικαλείται δυσκολίες εξαιτίας των capital controls σχετικά με την τραπεζική εξόφληση τιμολογίων, τα οποία εκδόθηκαν το 2016. Περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκομίζει ως νέο στοιχείο την καρτέλα του λογαριασμού που τηρεί η εταιρεία ΑΕ, στην οποία αναγράφεται στην πίστωση ΣΕ με ημερομηνία 15/06/16 ποσό 674,56 ευρώ. Κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος από την ως άνω καρτέλα αποδεικνύεται η τραπεζική εξόφληση του τιμολογίου με Α/Α στον πίνακα με τις λογιστικές διαφορές. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ. /24-11-2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, το ποσό αυτό δεν προκύπτει ως χρέωση από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος που έχει ο έλεγχος στην διάθεση του, κατόπιν άρσης τραπεζικού απορρήτου και ανάκτησης των τραπεζικών λογαριασμών με την διαδικασία του ΣΜΤΛ, για την ελεγχόμενη περίοδο 2015-2017, ενώ δεν αρκεί από μόνη της η καρτέλα του προμηθευτή ως αποδεικτικό εξόφλησης με τραπεζικό τρόπο πληρωμής. Κατάλληλο αποδεικτικό αποτελεί η τραπεζική επιταγή, το καταθετήριο στην τράπεζα, το έμβασμα της τραπεζικής μεταφοράς ή οποιοσδήποτε άλλος τρόπος προβλέπεται στην προαναφερθείσα ΠΟΛ.1216/2014. Άρα δεν αποδεικνύεται ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης τιμολογίου ΑΕ, καθαρής αξίας 544 ευρώ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 130,56 ευρώ. Περαιτέρω, σχετικά με την τραπεζική εξόφληση τιμολογίου ΑΕ με Α/Α στον ως άνω πίνακα, καθαρής αξίας 1.046,40 ευρώ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 251,14 ευρώ, σύμφωνα με την επισκόπηση της προσκομισθείσας καρτέλας, προκύπτει κατάθεση τραπεζική κατάθεση 682,0 ευρώ, ενώ

η έκδοση TIM/30-6-16 καθαρής αξίας 1.046,40 ευρώ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 251,14 ευρώ συμψηφίζει τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο πελάτη. Ο έλεγχος εξακρίβωσε την τραπεζική κατάσταση των 682,00 ευρώ στις 28/06/2016 από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με αριθμό ΕΤΕ -..... και συμπέρανε ότι δεν προκύπτει τραπεζικός τρόπος εξόφλησης για το TIM/30-6-16 καθαρής αξίας 1.046,40 ευρώ και αναλογούν Φ.Π.Α. 251,14 ευρώ, αφού δόθηκαν προκαταβολές 682,00 ευρώ και προηγήθηκαν τακτοποιήσεις λογαριασμού πελάτη. Άρα κατόπιν εξέτασης των νέων στοιχείων αναγνωρίζεται ότι οι λογιστικές διαφορές χρειάζεται να μειωθούν κατά 1.046,40 ευρώ και να αναμορφωθούν σε 15.246,65 ευρώ (16.293,05-1.046,40).

Σημείωση: (Το ποσό των 16.293,0=19.962,21 (ως σύνολο ανωτέρω πίνακα)-3.669,16 (αγορές παγίων))

Συνεπώς οι τελικές λογιστικές διαφορές που καταλογίζονται για τη δραστηριότητα του κλάδου της εμπορίας (υποκατάστημα 1 -) προσδιορίζονται ως εξής:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (ΑΡΘ.22 & 23 Ν.4172/13) ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ	15.246,65
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΑΥΤΑ	218,34
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ - ΘΕΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	15.464,99

Ως προς την εφαρμογή του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η καταλογιστική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού πρέπει να τροποποιηθεί, καθώς στην περίπτωση του έχει εφαρμογή η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Επειδή στο άρθρο 58Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση

που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

.....

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου το καταλογισθέν με την υπ' αριθμ./25-08-2022 πράξη πρόστιμο 50% ύψους 1.302,59 ευρώ, δεν αφαιρέθηκε από το συνολικώς καταλογισθέν, με την υπ' αριθμ./23-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ύψους 6.590,10 ευρώ. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και η υπ' αριθμ./23-09-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. πρέπει να τροποποιηθεί κατά το ποσό του προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, το οποίο με την παρούσα απόφαση έχει επαναπροσδιοριστεί στο ποσό των **1.277,57 ευρώ**.

Ως προς την κλήση προς ακρόαση

Επειδή στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη

δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων έλαβε γνώση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, αλλά και γενικότερα των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, με το με αριθμ./2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 Κ.Φ.Δ., το οποίο του κοινοποιήθηκε νόμιμα με επιμελητή στις 16/08/2022. Σύμφωνα με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων και να ασκήσει το δικαίωμά του περί προηγούμενης ακρόασης. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων περί υπαγωγής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου και η αιτιολόγηση εκ μέρους του της επιλεγείσας μεθόδου, δεν του κοινοποιήθηκε σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής της μεθόδου, ώστε να είναι δυνατόν εμπρόθεσμα να ελεγχθεί η επιλεγείσα μέθοδος, αλλά και να εκφράσει τις απόψεις του, ασκώντας με τον τρόπο αυτό αποτελεσματικά το δικαίωμά του περί προηγούμενης ακρόασης και περί αμύνεσθαι, αβασίμως προβάλλεται, καθώς δεν υφίσταται υποχρέωση να κοινοποιείται στο φορολογούμενο η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής, η δε διαδικασία περί προηγούμενης ακρόασης τηρήθηκε με τη σύνταξη και κοινοποίηση του με αριθμ./2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 Κ.Φ.Δ. και των προσωρινών πράξεων.

Επειδή, ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικούς με τον τρόπο προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, και ειδικότερα ισχυρισμούς βασιζόμενους στην αμφισβήτηση των αγορών που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος καθώς και στην επίκληση υψηλών ποσοστών φύρας (καφές 40%, κόκκινο κρασί 50%, λευκό κρασί 30%, κουνέλι 50%, σολομός - χταπόδια 50%, μοσχάρι-χοιρινό 45%), σημειώνεται ότι αφενός από την πλευρά του προσφεύγοντος πέραν της απλής αμφισβήτησης του ελέγχου δεν υφίσταται σχετική τεκμηρίωση επί των ισχυρισμών του, αφετέρου ως αναλυτικά παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων έλαβε υπόψη του για κάθε κατηγορία αγορασθέντων και αναλωθέντων ειδών σημαντικά και λογικά ποσοστά φύρας (σελίδα 70, 78 οικείας έκθεσης ελέγχου-στιγμιαίος καφές 20%, ακατέργαστος καφές 40%, παγωτό-ποτά-αναψυκτικά-γιαούρτι 10%, βαρελίσια μπίρα 20%, κρασί 20%, κρέατα-ψαρικά 30%, ζυμαρικά 25%, κρέπα - ομελέτες 50%). Κατόπιν των ανωτέρω, και ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/09/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος με τις γενικές διατάξεις και τις έμμεσες τεχνικές για το φορολογικό έτος 2016 για τους κλάδους της εμπορίας και της παροχής υπηρεσιών προσδιορίζονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΕΜΠΟΡΙΑ			ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	38.713,41	124.414,78	85.701,37	31.530,00	51.184,86	19.654,86
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	67.142,88	67.142,88	0,00	0,00		0,00
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	-28.429,47	57.271,90	85.701,37			0,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	36.983,75	36.983,75	0,00	28.705,18	28.705,18	0,00
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	-65.413,22	20.288,15	85.701,37	2.824,82	22.479,68	19.654,86
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	0,00	15.246,65	15.246,65		0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ		218,34	218,34			
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	-65.413,22	35.753,14	101.166,36	2.824,82	22.479,68	19.654,86

Όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας, ο πίνακας της σελίδας 25 της οικείας έκθεσης Φ.Π.Α. διαφοροποιείται και οι τελικές φορολογητέες εκροές με Φ.Π.Α. 13% προσδιορίζονται σε 57.275,54 ευρώ (57.660,49-384,95) και ο αναλογών Φ.Π.Α. 13% διαμορφώνεται σε 7.445,81 ευρώ (7495,86-50,05). Οι φορολογητέες εκροές 23% ή 24% δε διαφοροποιούνται με την παρούσα απόφαση.

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά το φορολογικό έτος 2016 έχει ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία			6.472,60		6.472,60		6.472,60
Τόκοι - Μερίσματα- Δικαιώματα	0,61		0,61		0,61		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα			59.664,17		58.232,82		58.232,82
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	1.546,67		1.546,67		1.546,67		0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	30.195,60		30.195,60		30.195,60		0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	31.742,88		97.879,65		96.448,30		64.705,42

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	62.588,40						-62.588,40
Φορολογητέο Εισόδημα	31.742,88		97.879,65		96.448,30		64.705,42
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	763,57		763,57		763,57		
Συνολικό εισόδημα	32.506,45		98.643,22		97.211,87		64.705,42
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	32.506,45		98.643,22		97.211,87		64.705,42

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./23-09-2022,/23-09-2022 και/23-09-2022 οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, ως κάτωθι:

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

- Φορολογία Εισοδήματος**

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	31.742,88		97.879,65		96.448,30		64.705,42
Φόρος κλίμακας	7.712,73		32.950,11		32.306,00		24.593,27
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.798,04		1.798,04		1.798,04		
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	5.914,69	0,00	31.152,07	0,00	30.507,96	0,00	24.593,27
B. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,08		0,08		0,08		
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	5.567,18		5.567,18		5.567,18		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες							
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/ φορολογικό έτος	2.248,28		2.248,28		2.248,28		
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							

Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-1.900,85	0,00	23.336,53	0,00	22.692,42	0,00	24.593,27
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	340,27		340,27		340,27		
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων			204,40		204,40		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			40,88		40,88		
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-1.560,58	0,00	23.922,08	0,00	23.277,97	0,00	24.838,55
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			12.618,69		12.419,28		12.419,28
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			102,20		102,20		102,20
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			20,44		20,44		20,44
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	-592,04		4.797,93		4.669,11		5.261,15
Τέλος επιτηδεύματος	1.850,00		1.850,00		1.850,00		
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	-302,62	0,00	43.311,34	0,00	42.338,99	0,00	42.641,61
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			43.311,34		42.338,99		42.338,99
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	302,62						302,62
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	302,62		302,62		302,62		
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			43.613,96		42.641,61		42.641,61

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	71.351,03	177.092,21	176.707,26	105.356,23
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	95.192,79	95.192,79	95.192,79	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	12.945,58	36.081,97	36.031,92	23.086,34
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	23.602,45	22.901,78	22.901,78	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	10.656,87			10.656,87
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		13.180,19	13.130,14	13.130,14
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		6.590,10	5.287,50 *	5.287,50
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		19.770,29	18.417,64	18.417,64

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.656,87			10.656,87
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

* (13.130,14 * 50%) - 1.277,57)

- Πρόσπιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.: **1.277,57 ευρώ**

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.