



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 26.05.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1334

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

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

4. Την από 27.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '....., με Α.Φ.Μ., ασκούσης ατομική επιχείρηση, κατοίκου ΑΧΑΪΑΣ, επί της οδού αριθ., κατά: **1)** της υπ' αριθ. /**28.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **2)** της υπ' αριθ. /**28.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **3)** της υπ' αριθ. /**28.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **4)** της υπ' αριθ. /**28.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης

Αξίας, φορολογικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 5) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 6) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 7) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 8) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 9) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 10) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '....., με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 1.300,42 €, πλέον 650,21 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 88,60 €, και συνολικά 2.039,23 €.

2) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 1.676,83 €, πλέον 838,42 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 135,69 €, και συνολικά 2.650,94 €.

3) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 1.060,47 €, πλέον 530,24 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 76,57 €, και συνολικά 1.667,28 €.

4) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 1.354,74 €, πλέον 677,39 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 2.032,12 €.

5) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 3.582,70 €, πλέον 1.791,36 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 5.374,06 €.

6) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 921,48 €, πλέον 460,74 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 1.382,22 €.

7) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου 100,00 €, επειδή υπέβαλλε ανακριβώς τουλάχιστον μία κατάσταση της παρ. 3 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., που συνιστά δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ίδιου άρθρου του Κ.Φ.Δ., ως ισχύει.

8) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου 100,00 €, επειδή υπέβαλλε ανακριβώς τουλάχιστον μία κατάσταση της παρ. 3 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., που συνιστά δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ίδιου άρθρου του Κ.Φ.Δ., ως ισχύει.

9) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου 100,00 €, επειδή υπέβαλλε ανακριβώς τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα με αριθ. 1213/2018, περιόδου Αυγούστου 2018, καθώς δεν συμπεριλήφθηκε το Invoice No g......./20.08.2018, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 1^α του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2^α του ίδιου Νόμου.

10) Με την υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου 600,00 €, επειδή: α) εξέδωσε πλήθος χειρόγραφων Α.Π.Υ. χωρίς να πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1002/2015, ήτοι χωρίς να αναγράφεται επί αυτών η διεύθυνση του πελάτη, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 8 του Ν. 4308/2014 [Ε.Λ.Π.] σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια' που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. στ' του Κ.Φ.Δ., ως ισχύει. Για τη παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 500,00 €, β) υπέβαλλε ανακριβώς τουλάχιστον μία κατάσταση της παρ. 3 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., που συνιστά δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ίδιου άρθρου του Κ.Φ.Δ., ως ισχύει. Για τη παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 100,00 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων προέκυψαν σύμφωνα με τα πορίσματα των από 23.12.2022 αντίστοιχων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, που διενεργήθηκαν δυνάμει της με αριθ./22.07.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1 η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής ... και η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής.

2. η Φορολογική Αρχή δύναται να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμού του εισοδήματος, εφαρμόζοντας τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.),...

3.ο έλεγχος οδηγήθηκε σε εσφαλμένα συμπεράσματα, καθώς δεν έλαβε υπ’ όψιν του ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος των επίμαχων ετών, σε συνδυασμό με τον Πίνακα Αναλώσεως Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών, που προσεκόμισα ενώπιον αυτού, καλύπτουν το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, παρά τα όσα αβασίμως ισχυρίζεται....., Συνακόλουθα, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης καλύπτονται από το δηλούμενο εισόδημα (δηλωθέντα εισοδήματα των ελεγχόμενων ετών πλέον του διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου), με αποτέλεσμα να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.”

Επειδή, η προσφεύγουσα ασκεί ατομική δραστηριότητα με ημερομηνία έναρξης την 01.07.2014 και ημερομηνία διακοπής της δραστηριότητας την 30.11.2019. Κατά την υπό κρίση περίοδο η κύρια δραστηριότητα ήταν ‘.....N’’, και ως δευτερεύουσα ήταν ‘..... Για τη συναλλακτική της δραστηριότητα και την παρακολούθηση των εργασιών της, η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να τηρεί βιβλία απλογραφικά σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), εκδίδει δε, φορολογικά στοιχεία από Φ.Τ.Μ..

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 22.Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“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., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.”

Άρθρο 23. 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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

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, ορθώς η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, προσδιόρισε ανά φορολογικό έτος, τις δαπάνες εκείνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

“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, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013

“Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#). Ειδικότερα:

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

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.....

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

5. Σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το

ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της [παρ. 1](#), είτε της [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).....

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, η προσφεύγουσα, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016, 2017 & 2018 από την επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλώνει ζημιά ύψους, -21.400,05 €, -21.293,43 € & -25.764,69 € αντίστοιχα, και εισόδημα από ακίνητα ύψους 10.648,45 €, 11.100,74 € & 11.220,76 € για τα αντίστοιχα έτη. Συνεπώς το πράγματι επιτευχθέν εισόδημα ανέρχεται για τα αντίστοιχα υπό κρίση φορολογικά έτη σε -10.751,60 €, -10.192,69 € & -14.543,93 €.

Ως εκ τούτου, πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της [παρ. 2](#) του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθόσον το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του [άρθρου 28 παρ. 2](#) του ν. [4172/2013](#), κάνοντας χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, και συγκεκριμένα για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, έλαβε στοιχεία από την Ετήσια Έκθεση Ανταγωνιστικότητας και Διαρθρωτικής Προσαρμογής στον τομέα τουρισμού για το έτος 2018, της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδας – Δεκέμβριος 2019, όπου στον πίνακα 62 στη σελ. 153, αναφέρεται η πληρότητα των ξενοδοχειακών καταλυμάτων στο νομό Αχαΐας, βάσει στοιχείων ΕΛΣΤΑΤ. Σημειώνεται, ότι ο φορολογικός έλεγχος, μετά την κοινοποίηση του Σ.Δ.Α., δέχθηκε εν μέρει τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας, και συγκεκριμένα, δέχθηκε α) την πληρότητα στα καταλύματα ξενοδοχειακού τύπου [πλην κάμπινγκ], κατά Περιφερειακή ενότητα και Δήμο, όπως προκύπτουν από το διαδικτυακό τόπο της ΕΛΣΤΑΤ, β) τους ισχυρισμούς περί εποχικότητας της λειτουργίας της επιχείρησης και γ) τους επικαλούμενους τιμοκαταλόγους για τα έτη 2016, 2017 και 2018, λαμβάνοντας υπόψη λόγω εποχικότητας του φόρτου εργασίας-λειτουργίας της οντότητας τις τιμές της μεσαίας περιόδου, ήτοι το διάστημα 05/06 – 06/07 και 28/8 – 10/9 και της υψηλής περιόδου, ήτοι το διάστημα 07/07 – 27/8, και προσδιόρισε μέση τιμή ενοικίασης των δωματίων προ Φ.Π.Α..

Επειδή, η μεθοδολογία και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα.

Επειδή, για την εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013 και των έμμεσων τεχνικών του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., προϋπόθεση είναι το δηλούμενο εισόδημα να μη καλύπτει τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης του φυσικού προσώπου, και για την σύγκριση αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ως τέτοιο δε εισόδημα, νοείται το πράγματι επιτευχθέν εντός εκάστης ελεγχόμενης χρήσης κι όχι αυτό που διαμορφώνεται κατόπιν χρήσης της δυνατότητας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών διότι σε μια τέτοια περίπτωση δεν θα ετίθετο ζήτημα μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Συνεπώς, όπως αναλύεται διεξοδικά και στην έκθεση ελέγχου σύνομα προσδιορίστηκε το εισόδημα βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου αφού το τελικώς δηλούμενο εισόδημα δεν μπορεί να καλύψει τις δαπάνες διαβίωσης του φυσικού προσώπου.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: **«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»**.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. *Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης*).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23.12.2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις για το ελεγχόμενο έτος, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων της προσφεύγουσας πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των 1) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 2) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 3) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 4) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 5) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 6) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 7) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα των πράξεων αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./27.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της '....., με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 2.039,23 €

2) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 2.650,94 €

3) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 1.667,28 €

4) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 2.032,12 €

5) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 5.374,06 €

6) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 1.382,22 €

7) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 100,00 €

8) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 100,00 €

9) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 100,00 €

10) της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 600,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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