



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1089

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από **18/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Χανίων στο χωριό, κατά : α) της υπ' αριθμ./**20-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2016** και β) της υπ' αριθμ./**20-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής

Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2022 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ 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:

Με την υπ' αριθμ./20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 41.596,20 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 20.798,10 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.070,74 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **69.465,04 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ...../20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 25.510,34 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 12.755,17 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **38.265,51 ευρώ**.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στο φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με την με αριθμό/26-04-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά το υπό κρίση έτος 2016 πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στο ύψος των 107.997,16 €, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για το υπό κρίση έτος με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Αντίθεση του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 με υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις του ενωσιακού δικαίου και του Συντάγματος. Ακυρωτέες σε κάθε περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω έλλειψης αιτιολογίας άλλως λόγω πλημμελούς αιτιολογίας σχετικά με την κρίση της διοίκησης να προβεί στην εφαρμογή εμμέσων τεχνικών του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών (περ. α' παρ. 1).

- Όλες οι μορφές έμμεσου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος δεν είναι σύμφωνες με την αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του καθενός.

-Ιδίως όσον αφορά τον ΦΠΑ, η χρήση «τεκμαρτών αξιών» για τον υπολογισμό και την επιβολή του, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/11/EK.

- Η διοίκηση απαιτείται να προβαίνει σε λεπτομερή αναφορά των χρησιμοποιούμενων στοιχείων και πληροφοριών καθώς και των κριτηρίων επιλογής τους, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της προσφορότητας των επιλεγέντων μεθόδων στοιχείων και πληροφοριών.

- Δεν αιτιολογείται ο λόγος για τον οποίο η διοίκηση προέβη στην επιλογή της συγκεκριμένης τεχνικής και όχι στις λοιπές που προβλέπει ο νόμος προκειμένου να προβεί στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης.

-Ουδόλως αιτιολογείται γιατί δεν επαρκεί το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος για την κάλυψη των βιοτικών της αναγκών, αλλά ο έλεγχος αρκείται απλώς και μόνο στην παράθεση αριθμητικών στοιχείων στους πίνακες της σελίδας 8 της με αριθμό/2022 έκθεσης ελέγχου, χωρίς καμία αναφορά σε τυχόν αναλώσεις κεφαλαίων — σχηματισθέντων αποθεματικών προηγούμενων ετών.

- Κατ' ουσία παράβαση διάταξης νόμου. Εσφαλμένη υπαγωγή του πραγματικού (της ελεγχόμενης ατομικής της επιχείρησης) στο γράμμα της παρ. 2 του άρθρ. 28 Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), μη συντρέχουσας, ειδικότερα, της συστατικής για την εφαρμογή εξωλογιστικού, έμμεσου φορολογικού ελέγχου προϋπόθεσης της ανεπάρκειας του δηλούμενου το φορολογικό έτος 2016 (1-1-2016/31-12-2016) εισοδήματος για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της.

- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, κατά τον υπολογισμό του δηλούμενου εισοδήματος, το ποσό των 23.800 ευρώ που προκύπτει αθροιστικά από τα ποσά που έχουν δηλωθεί στο ΕΙ του φορολογικού έτους 2016 στους κωδικούς 787, 788 ως «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο». Επομένως, δεν συντρέχει η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 ΚΦΕ προκειμένου να υιοθετηθεί τεχνική έμμεσου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 27 ΚΦΔ.

- Έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων αναφορικά στον υπολογισμό του ποσοστού της φυσικής απομείωσης («φύρας») του κάθε πωλούμενου προϊόντος, ως μέτρου συμπροσδιορισμού του κύκλου εργασιών της ατομικής της επιχείρησης για τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους (κατ' άρθρο 27 περ. α' ΚΦΔ) για το φορολογικό έτος 2016. Εσφαλμένη κατ' ουσίαν κρίση της φορολογικής διοίκησης για το ακριβές ποσοστό «φύρας» του κάθε πωλούμενου

προϊόντος, Εσφαλμένη κατ' ουσίαν εφαρμογή της υπ' αριθμ. Α 1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/2701-2020) απόφασης του διοικητή της ΑΑΔΕ αναφορικά στον τρόπο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

-Δεν υπήρχε υποχρέωση φυσικής απογραφής (άρθρο 1, ΠΟΛ 1019/2015), ούτε, σύμφωνα με τα συναλλακτικά ήθη και τις ισχύουσες εμπορικές συνήθειες σε σύνταξη υγειονομικών πρωτοκόλλων καταστροφής των ανεκμετάλλεωτων αναλώσιμων προϊόντων. Επίσης είναι κοινώς γνωστό ότι σύμφωνα με τα διδάγματα της οικονομικής επιστήμης και την κοινή πείρα, μείωση της ποσότητας του αποθέματος προϊόντος προς πώληση διακινδυνεύει τη ρήξη της συνεργασίας με τους προμηθευτές, οι οποίοι, βέβαια, προσβλέπουν στο πλαίσιο της δικής τους εμπορικής δραστηριότητας στη συστηματικότητα των παραγγελιών για να κρατούν τα λειτουργικά και τα λοιπά κόστη των επιχειρήσεων τους σε βιώσιμο και διαχειρίσιμο επίπεδο

- Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω του εσφαλμένου χαρακτήρα της κρίσης περί του ύψους της διαφοράς του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος και συνακόλουθα του ΦΠΑ.

- Η φορολογική διοίκηση έσφαλε στον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων από τη δραστηριότητα της για το έτος 2016 και δη ως προς τον προσδιορισμό της πραγματικής τιμής πώλησης των προϊόντων αυτής. Δεν έλαβε υπόψη της τον ισχυρισμό (βλ. τις με αρ./20-06-2022 υπεύθυνες δηλώσεις και το με αρ. πρωτ./30-11-2022 έγγραφο απόψεων), ότι η κανάτα του ενός λίτρου πωλούνταν σε συγκεκριμένες πλείστες περιπτώσεις κατόπιν προσφοράς στα 6 ευρώ για λόγους προσέλκυσης της μειωμένης πελατείας, λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι τα 500 πωλούνταν ml πωλούντο έναντι 4 ευρώ και ότι το ποτό σε φιάλη πωλούνταν έναντι 5 ευρώ αντί 4 ευρώ. Δεν έλαβε υπόψη της τη με αρ./2022 υπεύθυνη δήλωση ότι οι κανάτες του 1 λίτρου πωλούνται στην τιμή των 6 ευρώ το καλοκαίρι σε περιπτώσεις διεξαγωγής πανευρωπαϊκών αγώνων καθώς και ότι οι φοιτητές, επιδεικνύοντας το φοιτητικό τους πάσο είχαν έκπτωση 15%, γεγονός που αναγράφεται στον τιμοκατάλογο 2016, η γνησιότητα του οποίου δεν αμφισβητήθηκε.

- Έλλειψη αιτιολογίας της πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με τα άρθρο 58 του ν. 4174/2013.

-Πρέπει η καταλογιστική πράξη να αναφέρει με σαφήνεια και πληρότητα τους μαθηματικούς υπολογισμούς με βάση τους οποίους υπολογίστηκε το επιβαλλόμενο πρόστιμο, ώστε να δύναται ο ελεγχόμενος να ελέγξει την ορθή εφαρμογή του νόμου. Η διοίκηση στη με αριθμό/2022 προσβαλλόμενη πράξη δεν αιτιολόγησε πώς εξήγαγε το ποσό των 20.798,10 ευρώ ως φορολογικό πρόστιμο.

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

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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

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

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

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

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας,

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **A. 1008/2020** με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

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

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

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

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

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

..

Άρθρο 6

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

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

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

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

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

ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό

των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος..

...

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

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.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται: 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

...

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος 5.254,50 ευρώ δεν επαρκεί για

την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης 25.934,27 ευρώ (παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013), όπως παρουσιάζεται σε αναλυτικούς πίνακες της σελίδας 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Επίσης συντρέχει η προϋπόθεση της περ. γ, της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 διότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε/δεν διαφύλαξε τα αντίγραφα των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από τη ΦΤΜ το υπό κρίση έτος.

Επειδή επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (άρθρο 2). Συνεπώς, το εισόδημα της προσφεύγουσας μπορούσε να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν τούτων ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και συγκεκριμένα αυτή του ποσοστού μικτού κέρδους % επί κόστους η οποία επιλέχθηκε ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερείδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α 1080/2020 και Ε 2016/2020, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του ΚΦΔ, ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις διατάξεις του Συντάγματος, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα (βλ. ΔΕφαθ 394/2020).

Επειδή σχετικά με την άποψη της προσφεύγουσας ότι *«Όλες οι μορφές έμμεσου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος δεν είναι σύμφωνες με την αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του καθενός»*, αναφέρεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου στηρίζονται στα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων και αξιοποιούν πραγματικά δεδομένα, προκειμένου να διαπιστώσουν τυχόν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, άρα και την πραγματική φοροδοτική ικανότητα του ελεγχόμενου, επομένως είναι σύμφωνες με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος που αναφέρει ότι ο καθένας συμμετέχει αναλογικά στα φορολογικά βάρη.

Συγκεκριμένα δε, στην περίπτωση της προσφεύγουσας, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αγορές που πραγματοποίησε βάσει των φορολογικών παραστατικών που προσκομίστηκαν, τις τιμές πώλησης των προϊόντων της βάσει των τιμοκαταλόγων που

προσκομίστηκαν από την ίδια και τις Υπεύθυνες Δηλώσεις που συνέταξε η ίδια, προκειμένου να γνωρίσει στον έλεγχο τις αναλογίες παρασκευής των προϊόντων που εμπορεύεται, αλλά και τις ειδικότερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής της.

Επειδή όσον αφορά το ΦΠΑ, όπου επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για το υπό κρίση έτος με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ο υπολογισμός του είναι σύννομος και στηρίζεται τόσο στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/00, όσο στην Απόφαση Ε. 2016/31-01-2020 της ΑΑΔΕ, ενότητα Δ.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος γίνεται **λεπτομερέστατη** αναφορά σε όλα τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία και στον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας ύλης, ενώ αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω έκθεσης είναι το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ αυτής, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα. Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ παρατίθενται όλα τα στοιχεία που άντλησε ο έλεγχος από τους προμηθευτές της και την επεξεργασία τους.

Επειδή, σχετικά με την αναφορά της προσφεύγουσας ότι δεν αιτιολογείται το γιατί δεν επαρκεί το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος για την κάλυψη των βιοτικών της αναγκών, αλλά ο έλεγχος αρκείται απλώς και μόνο στην παράθεση αριθμητικών στοιχείων στους πίνακες της σελίδας 8 της έκθεσης, χωρίς καμία αναφορά σε τυχόν αναλώσεις κεφαλαίων σχηματισθέντων αποθεματικών προηγούμενων ετών, αναφέρεται ότι έλεγχος έχει πλήρως αιτιολογήσει, με την παράθεση αριθμητικών στοιχείων (πίνακες στη σελίδα 8 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος είναι μικρότερο από τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης. Δεν έχει κάνει καμία αναφορά «σε τυχόν αναλώσεις κεφαλαίων _σχηματισθέντων αποθεματικών προηγούμενων ετών», διότι η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2, περ. ζ του ν. 4172/2013 .

Επειδή σχετικά με την άποψη της προσφεύγουσας ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται ο λόγος για τον οποίο η διοίκηση προέβη στην επιλογή της συγκεκριμένης τεχνικής και όχι στις λοιπές που προβλέπει ο νόμος προκειμένου να προβεί στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης, η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρει : «Επίσης η επιλογή της μεθόδου της αρχής της αναλογιών έγινε με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης. Στην παρ. 2.1 του άρθρου 2 της με αριθμό Α. 1008/20-01-2020 ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΗ ΤΗΣ ΑΑΔΕ αναφέρεται, σχετικά με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, ότι: «Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή

παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. » Στην περίπτωση της προσφεύγουσας οι αγορές κατανέμονται σε ομάδες π.χ. μπίρες/ ποτά/ αναψυκτικά/ καφές κλπ με ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό κέρδους.....».

Επομένως σε συνέχεια των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή προκειμένου να διαπιστωθεί αν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ώστε να συντρέχει η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 συγκρίνονται τα δηλούμενα εισοδήματα (φορολογητέα και αφορολόγητα) που προέκυψαν κατά το υπό κρίση έτος με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης.

Όπως προαναφέρθηκε, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ του ν. 4172/2013.

Επίσης, σε κάθε περίπτωση, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ συντρέχει στην περίπτωση της προσφεύγουσας και η προϋπόθεση της περ. γ, της παρ, 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διότι δεν προσκόμισε/δεν διαφύλαξε τα αντίγραφα των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από τη ΦΤΜ το υπό κρίση έτος.

Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός της ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, κατά τον υπολογισμό του δηλούμενου εισοδήματος, το ποσό των 23.800 ευρώ που προκύπτει αθροιστικά από τα ποσά που έχουν δηλωθεί στο ΕΙ του φορολογικού έτους 2016 στους κωδικούς 787, 788 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο έλεγχος έχει αιτιολογήσει πλήρως τον τρόπο με τον οποίο εκτίμησε το ποσοστό της φύρας για τις διάφορες κατηγορίες πωλούμενων ειδών. Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται σχετικά με την αναγνώριση φύρας ότι: Οι μπίρες σε φιάλη, τα ποτά και τα αναψυκτικά έχουν συνήθως μακρά ημερομηνία λήξης και δεν αλλοιώνονται, επομένως δεν έχουν φύρα ή έχουν πολύ μικρή. Το ίδιο συμβαίνει και με τον καφέ (εσπρέσο, ελληνικό, γαλλικό), ο οποίος διατηρείται για μεγάλο χρονικό διάστημα. Παρόλα αυτά ο έλεγχος έκρινε δίκαιο να αναγνωρίσει ένα ποσοστό φύρας 5%, προκειμένου να συμπεριλάβει τυχόν απώλειες πρώτων υλών από οποιοδήποτε αιτία. Σχετικά με τις μπίρες σε βαρέλι, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όσα ανέφερε η προσφεύγουσα στην με αρ. πρωτ. /20-06-2022 Υπεύθυνη Δήλωση της, κατέληξε να αναγνωρίσει φύρα για τη βαρελίσια μπίρα 5% κατά τους καλοκαιρινούς μήνες που υπάρχει μεγάλη κατανάλωση (άρα η φύρα είναι πολύ μικρή) και 15% για τους χειμερινούς μήνες. Προς όφελος της προσφεύγουσας εν τέλει δέχτηκε κατά μέσο όρο 10% φύρα για τις αγορές βαρελίσιων μπίρας όλου του έτους, παρόλο που οι αγορές βαρελίσιων μπίρας κατά τους χειμερινούς μήνες ήταν αρκετά μικρότερες από αυτές κατά τους καλοκαιρινούς μήνες.

Σχετικά με τις λοιπές αγορές της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τους πίνακες του ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΤΟΣ, αυτές αφορούσαν σε είδη με μακρά ημερομηνία λήξης, όπως τσάι, νες καφέ, ροφήματα σοκολάτας, νερό, μέλι, κλπ, για τα οποία μπορεί να δικαιολογηθεί ένα ποσοστό φύρας της τάξεως του 5%. Επίσης αφορούν σε είδη όπως γιαούρτι, αυγά, βούτυρο, μαγιονέζα, μπέικον, μοτσαρέλα, αγγούρια, τομάτες, λεμόνια, φρούτα κλπ, τα οποία αλλοιώνονται γρήγορα. Επιπρόσθετα, αγοράστηκαν αναψυκτικά και χυμοί σε μεγάλες συσκευασίες (500 ml και 1 lt αντίστοιχα), τα οποία όταν ανοιχτούν πρέπει να καταναλωθούν άμεσα διότι διαφορετικά αλλοιώνονται. Για τα παραπάνω προϊόντα ο έλεγχος αναγνώρισε φύρα 15%. Επομένως για όλα τα λοιπά είδη, το μέσο ποσοστό φύρας ανέρχεται σε 10%. Το ποσοστό αυτό είναι και το μεγαλύτερο ποσοστό φύρας που θα μπορούσε να κάνει αποδεκτό ο έλεγχος, δεδομένου σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, πρόκειται για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην κατεξοχήν τουριστική περιοχή της πόλης των Χανίων, το ενετικό λιμάνι και επιπρόσθετα, δεδομένου ότι λειτουργεί από το 1994, διαθέτει, προφανώς, μεγάλη εμπειρία στη διαχείριση των προμηθειών της. Αξίζει να σημειωθεί ότι, όπως προκύπτει από τα παραστατικά αγορών, υπάρχει μια **συνεχής ροή αγορών σε μικρές ποσότητες**, που σημαίνει ότι η προσφεύγουσα αγόραζε προϊόντα με βάση τη εκάστοτε ζήτηση, μειώνοντας την πιθανότητα να διατηρήσει ανεπιθύμητα αποθέματα και να οδηγηθεί σε μεγάλες αλλοιώσεις προϊόντων.

Επειδή σχετικά με τη γεγονός ότι δεν υπήρχε υποχρέωση διενέργειας φυσικής απογραφής, ώστε να είναι γνωστό το ύψος των αδιάθετων προϊόντων τέλους του έτους, στην παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1019/2015 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται: *«Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου του Ν. 4308/2014.»* Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα θα μπορούσε να είχε επιλέξει τη διενέργεια φυσικής απογραφής, ώστε τα αδιάθετα αποθέματα της να είχαν συμπεριληφθεί στο τελικό οικονομικό της αποτέλεσμα.

Τέλος όσον αφορά την άποψη της προσφεύγουσας ότι *«μείωση της ποσότητας του αποθέματος προϊόντος προς πώληση διακινδυνεύει τη ρήξη της συνεργασίας με τους προμηθευτές, οι οποίοι, βέβαια, προσβλέπουν στο πλαίσιο της δικής τους εμπορικής δραστηριότητας στη συστηματικότητα των παραγγελιών για να κρατούν τα λειτουργικά και τα λοιπά κόστη των επιχειρήσεων τους σε βιώσιμο και διαχειρίσιμο επίπεδο»* αναφέρεται ότι η προμήθεια των πρώτων υλών μιας επιχείρησης από τους προμηθευτές της γίνεται με βάση την εκάστοτε ζήτηση για τα προϊόντα της και όχι με γνώμονα την οικονομική επιβίωση των προμηθευτών της.

Επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας σχετικά με τον υπολογισμό της φύρας από τον έλεγχο απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σχετικά με τη βαρελίσια μύρα, ο έλεγχος έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-06-2022 Υπεύθυνη Δήλωσή της, ότι καταναλώνονται κυρίως μύρες σε μεγάλα ποτήρια των 500 ml και σε κανάτες του 1 λίτρου, δεδομένου ότι η σχέση τιμής – ποσότητας των μεγάλων ποτηριών και της κανάτας είναι πολύ πιο συμφέρουσα για τον πελάτη συγκριτικά με τα μικρά ποτήρια των 300 ml. Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε, από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, να υπολογίσει το ποσοστό κατανομής των πωλήσεων βαρελίσιας μύρας σε ποτήρια των 300 ml και σε ποτήρια των 500 ml κατέληξε, προς όφελος της προσφεύγουσας, να υπολογίσει το μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους από τις πωλήσεις βαρελίσιας μύρας λαμβάνοντας υπόψη μόνο την τιμή πώλησης του ποτηριού των 500 ml.

Ο ισχυρισμός της, ότι η κανάτα του 1 λίτρου δίνεται σε κάποιες περιπτώσεις σε προσφορά στην τιμή των 6 ευρώ, δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, γιατί δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά, όπως τα αντίγραφα των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, που εκδόθηκαν από τη ΦΤΜ με αριθμό μητρώου, όπως είχε ζητηθεί από τον έλεγχο.

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι οι φοιτητές, επιδεικνύοντας το φοιτητικό τους πάσο είχαν έκπτωση σε ποσοστό 15%, γεγονός που αναγραφόταν στο οπισθόφυλλο του τιμοκαταλόγου, σύμφωνα με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διαπιστώσει ούτε την ακρίβεια του ισχυρισμού, ούτε την αναλογία των πελατών φοιτητών στο σύνολο των πελατών της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά, όπως αντίγραφα των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από τη ΦΤΜ το υπό κρίση έτος.

Επίσης ο έλεγχος, όπως προκύπτει αναλυτικά από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τον προσδιορισμό της ποσότητας των πρώτων υλών που απαιτούνται για την παρασκευή των προϊόντων που εμπορεύεται η προσφεύγουσα, έλαβε υπόψη του τις ποσότητες που αναγράφονται στη με αρ. πρωτ./20-06-2022 Υπεύθυνη δήλωσή της, προς όφελος της, παρά το γεγονός ότι σύμφωνα με άλλα διαθέσιμα στοιχεία (π.χ. το με αρ. πρωτ./18-10-2022 έγγραφο, που απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων η (ΕΜΕ), σε απάντηση του με αρ. πρωτ./17-10-2022 αιτήματος της υπηρεσίας για παροχή στοιχείων, οι ποσότητες των πρώτων υλών που απαιτούνται είναι μικρότερες.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 ΚΦΔ στην προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αναφέρεται ότι στη δεύτερη σελίδα της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 και ειδικότερα στον Πίνακα Δ: ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ / ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ. γίνεται αναλυτικός υπολογισμός του εν λόγω προστίμου και επομένως ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2022 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα

με τις παραπάνω διατάξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **18/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./**20-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Διαφορά φόρου	41.596,20 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	20.798,10 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.070,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	69.465,04 €

β) της υπ' αριθμ./**20-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Διαφορά φόρου	25.510,34 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.755,17 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.265,51 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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