



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 04/05/2023

Αριθμός απόφασης: e139

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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ:

α) της υπ' αριθ./21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ./21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

δ) της υπ' αριθ./21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./21.12.2022 και/21.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./21.12.2022 και/21.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2016 ποσού 5.769,02€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου) φόρος ποσού 10.274,61€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 5.137,30€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.145,67€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 17.557,58€. Η διαφορά φόρου οφείλεται στη διαπίστωση αποκρυβείσας ύλης 364.691,54€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 3.299.529,73€ έναντι δηλωθέντων ποσού 2.934.838,19€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών.

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 17.292,83€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 8.646,42€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.371,21€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 29.310,46€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη μη αναγνώριση ζημιών του προηγούμενου φορολογικού έτους ποσού 5.769,02€ και β) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης 47.908,28€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 3.284.621,72€ έναντι δηλωθέντων ποσού 3.236.713,44€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών.

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 7.111,75€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 48.768,87€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 24.384,44€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 73.153,31€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσταλλώσεως αξίας 364.691,54€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 55.880,62€.

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου από 10.820,18€ σε 2.781,18€, ήτοι κατά το ποσό των 8.039,00€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 7.111,75€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 3.555,87€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 10.667,62€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 7.111,75€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσταλλώσεως αξίας 47.908,28€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 8.039,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 21/12/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για

τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ΚΦΔ, καθότι ο προσφεύγων εμφάνιζε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης που δεν καλύπτονταν από το δηλωθέν εισόδημά του. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών (mark up method), ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που παρέλαβε ο ελεγκτής.
2. Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε διαθέσιμα εισοδήματα προηγούμενων ετών ως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου. Καταχρηστική η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ενώ είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός του. Μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, κατά παράβαση του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1050/2014.
3. Μη σύγκριση των αποτελεσμάτων της με ομοειδείς επιχειρήσεις κατά παράβαση του άρθρου 4 του ν.4110/2013 και του άρθρου 33 του ΚΦΔ. Η φύρα στα κηπευτικά είναι 30% και στα υπόλοιπα άνω του 15%. Οι προσδιορισθείσες από την ελεγκτική αρχή αναλογίες είναι αυθαίρετες.
4. Αδικοιολόγητη η προσαύξηση των φορολογητέων εκροών με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Παραβίαση κοινοτικών οδηγιών.
5. Παραβίαση αρχής αμεροληψίας. Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Κατάχρηση εξουσίας. Ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει*

επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 24 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου...».

Επειδή, με το άρθρο 25 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24».

Επειδή, στην περίπτωση β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο

προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (Βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣΤΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο των από 21/12/2022 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, μολονότι δεν καταγράφεται ρητά σε αυτές, προκύπτει όμως με βεβαιότητα από τη διενέργεια όλων των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. πρωτ./08.09.2022 πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ, της ελεγκτικής αρχής, προσκόμισε αντίγραφα του συνόλου των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων και λοιπών εγγράφων (ημερολογίων, ισοζυγίων, απογραφών, παγίων, δαπανών, μισθοδοσίας και κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών). Για την παράδοση αυτή δε συντάχθηκε το προβλεπόμενο από το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία των παραδοθέντων αρχείων και εγγράφων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες εξαιτίας παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης αποδεικτικού παράδοσης σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 του ΚΦΔ και μη κατάσχεσης των βιβλίων που παρέλαβε ο ελεγκτής σύμφωνα με τα άρθρα 24 παρ. 3 και 25 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αβάσιμα καθότι, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 3 του ΚΦΔ, η κατάσχεση επίσημων βιβλίων και στοιχείων είναι στη διακριτική ευχέρεια της Διοίκησης και στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να κρίθηκε αυτή απαραίτητη για τη διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας των παραληφθέντων που συνίστανται σε αντίγραφα και όχι σε πρωτότυπα, για την παραλαβή των οποίων αρκούσε η σύνταξη αποδεικτικού παράδοσης του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ. Επιπλέον, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη Φορολογική Αρχή οι διαδικαστικοί τύποι του ελέγχου και πάλι ο προσφεύγων δεν προκύπτει να υπέστη βλάβη επί της ουσίας, αφού η τήρηση των ανωτέρω τύπων δεν θα είχε επίδραση επί

του ουσιαστικού περιεχομένου των επιβληθέντων φόρων και προστίμων, αλλά αντιθέτως το περιεχόμενο των πράξεων θα ήταν μετά βεβαιότητας το ίδιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*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, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «...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... 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 21/12/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ προκύπτει ότι το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του με ΑΦΜ (13.127,86€ το 2016 και 13.846,65 το 2017) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης των άρθρων 31 – 34 ν.4172/2013, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εκτίμησε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./08.11.2022 εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επί του σώματος αυτής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε διαθέσιμα εισοδήματα προηγούμενων ετών, όπως αυτά συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017, στον κωδ. 787 [ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο] ποσού 60.800,00€ και 45.000,00€ αντίστοιχα. Ωστόσο, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι εισόδημα που έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και εμπίπτει σε μία από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), 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. Περαιτέρω, από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων προκύπτει ότι τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του ανέρχονταν σε 7.595,26€ το έτος 2016 και 13.712,34€ το έτος 2017, οι δε

πραγματικές δαπάνες διαβίωσης ανέρχονταν σε 33.865,83€ το έτος 2016 και 85.511,99€ το έτος 2017. Ως εκ τούτου, το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι καταχρηστικά η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει το εισόδημά του από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσο τρόπο μολονότι ο λογιστικός προσδιορισμός είναι εφικτός. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 27 ΚΦΔ ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι δεν εκδόθηκε η οριζόμενη από το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να καθίστανται ακυρωτές. Ωστόσο, η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 4 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./08.11.2022 εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ. Εξάλλου, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474/2014) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1094/2014 (Β' 961/2014) Απόφαση ΓΓΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού. Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται σε διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ, όπως στην υπό κρίση υπόθεση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνυπολογισμού αναλωθέντων κεφαλαίων για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών, μη έκδοσης

αιτιολογημένης εγκριτικής απόφασης για την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και καταχρηστικής εφαρμογής αυτής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο, 4^ο και 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*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...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα*».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «... Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου

προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών... Άρθρο 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 ελέγχου, 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 και 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 οριζομένων 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 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «Α. 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 προσδιορισθεί 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.».

Επειδή, από τις διατάξεις των ΕΛΠ δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής – φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (ΣΤΕ 510/2012). Ναι μεν κατά κοινή λογική και πείρα, κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣΤΕ 2936/1988 7μ, ΣΤΕ 3455/1955, 3538, ΣΤΕ 3422/1991).

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16...».

Επειδή, με το άρθρο 43Α του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς

λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%)...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 21/12/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ'

αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, βάσει βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2016 τα ακαθάριστα έσοδά του από την άσκηση ατομικής δραστηριότητας ανήλθαν σε 2.934.838,19€, το κόστος πωληθέντων σε 2.902.251,71€, το μικό κέρδος σε 32.586,48€ και οι ζημιές σε 326.652,05€, και κατά το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδά του ανήλθαν σε 3.236.713,44€, το κόστος πωληθέντων σε 2.907.565,69€, το μικό κέρδος σε 329.147,75€ και οι ζημιές σε 6.267,41€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2016, το ποσοστιαίο περιθώριο μικού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 1,11%, επί του κόστους 1,12% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους αρνητικός (-11,13%), και κατά το έτος 2017, το ποσοστιαίο περιθώριο μικού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 10,17%, επί του κόστους 11,32% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους αρνητικός (-0,19%).

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου και εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ η εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών (mark up method).

Ακολούθως, ο έλεγχος, αξιοποιώντας φορολογικά στοιχεία αγορών και πώλησης, χονδρικής και λιανικής, από πλήθος αντιπροσωπευτικών ειδών με ευρεία κυκλοφορία, όπως αναψυκτικά, γαλακτοκομικά, οπωροκηπευτικά και απορρυπαντικά επί των οποίων συνεκτίμησε ποσοστό φύρας 20% για τα οπωροκηπευτικά και 10% για τα λοιπά είδη, προσδιόρισε αρχικά την αναλογία τιμής πώλησης (χονδρικής και λιανικής) και έπειτα τα ακαθάριστα έσοδα με την εφαρμογή της ανωτέρω αναλογίας στο κόστος πωληθέντων, όπως εκτενώς περιγράφεται στις σελίδες 12 – 20 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2016, η αναλογία τιμής χονδρικής πώλησης/τιμής αγοράς προσδιορίστηκε σε 1,088 και η αναλογία τιμής λιανικής πώλησης/τιμής αγοράς προσδιορίστηκε σε 1,16, για δε το φορολογικό έτος 2017, η αναλογία τιμής χονδρικής πώλησης/τιμής αγοράς προσδιορίστηκε σε 1,15. και η αναλογία τιμής λιανικής πώλησης/τιμής αγοράς προσδιορίστηκε σε 1,12. Έπειτα, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την αναλογία χονδρικών και λιανικών πωλήσεων, αξιοποιώντας τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σε 38% - 62% για το φορολογικό έτος 2016 και 32,27% - 67,73% για το φορολογικό έτος 2017, την οποία εφάρμοσε επί του κόστους πωληθέντων. Κατόπιν των παραπάνω, για τα

φορολογικά έτη 2016 και 2017, διαπιστώθηκαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 364.691,54€ και 47.908,28€, αντίστοιχα.

Ακολούθως, και δεδομένου ότι οι πωλήσεις των εν λόγω αγαθών αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές κατ' αναλογία συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλούμενες φορολογητέες εκροές, για το φορολογικό έτος 2016, συνολικού ποσού 364.691,54€ πλέον ΦΠΑ 55.880,62€, και για το φορολογικό έτος 2017, συνολικού ποσού 47.908,28€ πλέον ΦΠΑ 8.039,00€.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή όφειλε να αντλήσει στοιχεία από τρίτες ομοειδείς επιχειρήσεις προκειμένου να προσδιορίσει τα οικονομικά αποτελέσματά της, όπως οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4110/2013 και του άρθρου 33 του ΚΦΔ ορίζουν. Ωστόσο, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της πραγματοποιήθηκε με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και όχι βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου. Επιπροσθέτως, το μεν άρθρο 4 του ν.4110/2013 αφορά σε φορολογικές περιόδους που λήγουν πριν την 01/01/2014, το δε άρθρο 33 του ΚΦΔ αφορά στην έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου και όχι διορθωτικού προσδιορισμού, όπως εν προκειμένω.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι φύρα στα κηπευτικά είναι 30% και στα υπόλοιπα άνω του 15%. Μολοντί όμως, τα οπωροκηπευτικά αλλά και άλλα εμπορεύματα είναι ευπαθή προϊόντα και πιθανόν να υφίστανται κάποιες απώλειες κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, κατά κοινή λογική και πείρα, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι προσδιορισθείσες από την ελεγκτική αρχή αναλογίες είναι αυθαίρετες. Ωστόσο, οι αναλογίες προέκυψαν από την ανάλυση και την αξιοποίηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος. Επιπλέον, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκομίζει από το οποίο να προκύπτει ότι οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο αναλογίες αποκλίνουν ουσιωδώς από άλλες αξιόπιστες αναλογίες και οδηγούν σε διαφορετικά αποτελέσματα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση των φορολογητέων εκροών με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι αδικαιολόγητη και παραβιάζει κοινοτικές οδηγίες. Ωστόσο, οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και της ενότητας Δ' της Ε.2016/2020 εγκυκλίου και κατ' αναλογία συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράλειψης σύγκρισης των αποτελεσμάτων της ατομικής του επιχείρησης με αποτελέσματα ομοειδών επιχειρήσεων, εσφαλμένης υπολογισθείσας φύρας και αναλογιών, περί αδικαιολόγητης προσαύξησης των φορολογητέων εκροών αλλά και παράβασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αμεροληψίας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προβάλλονται αναπόδεικτα και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./09.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου προς καταβολή	10.274,61 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.137,30 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.145,67 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	17.557,58 €

**Υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	17.292,83 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	8.646,42 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.371,21 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	29.310,46 €

**Υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	7.111,75 €
Κύριος φόρος	48.768,87 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	24.384,44 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	73.153,31 €

**Υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	8.039,00 €
Κύριος φόρος	7.111,75 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	3.555,87 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	10.667,62 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.