



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-5-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1249

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευαστικές εργασίες που περιλαμβάνουν ξυλουργικές εργασίες», με έδρα το, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμ:/5-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την από 16-12-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/5-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθ.7 παρ.3&5 του Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 9.296,05€, λόγω μη έκδοσης παραστατικών πώλησης, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης ύψους 37.184,19€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς δυνάμει της υπ' αριθμ...../30-7-2020 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο έτος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «κατασκευαστικές εργασίες που περιλαμβάνουν ξυλουργικές εργασίες» και δευτερεύον «χονδρικό εμπόριο επίπλων γραφείου, χονδρικό εμπόριο στερεών, υγρών και αερίων καυσίμων και συναφών προϊόντων, χονδρικό εμπόριο καυσόξυλων, χονδρικό εμπόριο σιδηρικών, λιανικό εμπόριο σιδηρικών, λιανικό εμπόριο χρωμάτων και τζαμιών σε εξειδικευμένα καταστήματα, λιανικό εμπόριο δοκών-ράβδων καθορισμένων μορφών (profiles), λιανικό εμπόριο οικοδομήσιμων υλικών γενικά, λιανικό εμπόριο επίπλων- επίπλων κουζίνας, καυσόξυλων, λιανικό εμπόριο υγρών και στερεών καυσίμων».

Με τα υπ'αριθμ. & /4-8-2020 έγγραφα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση των άρθρων 397 & 398 του Ν.4512/2018, περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., ενώ με την υπ' αριθμ./10-8-2020

πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων και την ταυτάριθμη Απόδειξη Παραλαβής, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά του αρχεία ετών 2014 & 2015.

Ο έλεγχος πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, από τις οποίες δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Στη συνέχεια, από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του αντίστοιχου φορολογικού έτους διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων εμφανίζει Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων ύψους 197,99€ δηλαδή το δηλούμενο εισόδημα του υπολείπεται των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης και συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, περί δυνατότητας εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα κατά την ελεγχόμενη χρήση 2014 εμφάνισε αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή.

Από τον ως άνω έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, προσδιορίστηκε αποκρυβείσα ύλη στο φορολογικό έτος 2014, ύψους 29.352,43€, βάσει του προσδιορισμού του μικτού κέρδους των πωλήσεων του κεντρικού καταστήματος του προσφεύγοντα, καθώς σε ότι αφορά τις πωλήσεις του υποκαταστήματος που αφορούν καυσόξυλα, δεν προέκυψε διαφορά κατά τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής Προστίμου του άρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης αξίας μεγαλύτερης των 5.000,00€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/15-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι κατόπιν της υπ' αριθμ./30-7-2020 εντολής ελέγχου του ζητήθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις τιμές αγοράς και πώλησης των εμπορευμάτων του, ώστε να γίνει έλεγχος του συντελεστή μικτού κέρδους. Ο έλεγχος θεωρώντας ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα την αρχή των αναλογιών εφαρμοζόμενη επί του συνολικού κόστους πωληθέντων βάσει λιανικών πωλήσεων. Για τον υπολογισμό του συντελεστή μικτού κέρδους κατέληξε στο συμπέρασμα ότι κυμαίνεται μεταξύ 12% ως 66% και εν τέλει για λόγους χρηστής διοίκησης κατέληξε πως ο συντελεστής μικτού κέρδους ανέρχεται στο έτος 2014 σε 12%. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη αντιπροσωπευτικά είδη της επιχείρησής του, όχι όμως το σύνολο των ειδών. Αν λαμβάνονταν υπόψη όλα τα είδη, το ποσοστό θα ήταν μικρότερο. Κατά συνέπεια, η αποκρυβείσα ύλη θα πρέπει να μειωθεί, καθώς και το πρόστιμο ύψους 7.338,11€, για τα λοιπά είδη.

Ο τρόπος που υπολογίστηκε το κέρδος του υποκαταστήματος από την πώληση καυσόξυλων είναι καθ' ολοκληρίαν εσφαλμένος. Στις σελίδες 10 και 11 της έκθεσης ελέγχου προστίμου αναφέρεται ότι αγόρασε 314,90 τόνους καυσόξυλων τα οποία εν συνεχεία πούλησε σε κ.μ. Για τον υπολογισμό της

αξίας των πωληθέντων καυσόξυλων, μετατρέπονται τα αγορασθέντα από αυτόν καυσόξυλα από χ.κ.μ. σε κ.μ. πολλαπλασιάζοντας τα κιλά αυτών, ήτοι τα 314,90 χ.κ.μ. (που στην πραγματικότητα είναι τόνοι) με το συντελεστή 0,60 προκειμένου να μετατραπούν σε κυβικά μέτρα. Ουδεμία μαθηματική βάση έχει όμως αυτό. Η επιχείρησή του αγόρασε 314,90 τόνους καυσόξυλων, τα οποία αντιστοιχούν σε 524,83 κυβικά μέτρα (όπως αυτά προσδιορίστηκαν από το Δασαρχείο), καθώς η αναλογία είναι 0,60 τόνων = 1 κυβικό μέτρο. Συνεπώς 314,90 τόνοι : 0,60 = 524,83 κ.μ.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η

Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται

«με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, με την **A.1293/2019** προσδιορίστηκε η διαδικασία για τον έλεγχο προσώπων του τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη από 1/1/2014 και μετά. Μεταξύ των ελεγκτικών επαληθεύσεων ορίζεται: « Άρθρο 3 – Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) – 4.Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς».

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση: «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 εφαρμόζόμενο 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 έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.**

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](#), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2016/31-1-2020** – 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) ορίζεται: «Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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.) {...}

(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.

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 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».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013** «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή στο **άρθρο 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται η υποχρέωση τιμολόγησης ή έκδοσης Α.Λ.Σ ως εξής: «**Άρθρο 6** - Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. **Άρθρο 7** -1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού».

Επειδή, στην **παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση ορίζεται : « α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ 3 του άρθρου 7 του Ν4337/2015** ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: [...] στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό

ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση», ενώ στην παρ. 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170)».

Επειδή ως αποκρυβείσα ύλη ορίζεται η διαφορά ανάμεσα στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και στα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αποκρυβείσα ύλη διαπιστώθηκε με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα έσοδα αυτά, προέβη στη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015. Πιο συγκεκριμένα:

- Στα πλαίσια ελέγχου με τις γενικές διατάξεις (Α.1293/2019), διαπιστώθηκε ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους επί των πωλήσεων ανήλθε σε -20,02% (αρνητικός). Ο προσφεύγων διενήργησε απογραφή αποθεμάτων τέλους χρήσης, καθώς τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα είχαν υπερβεί τις 150.000,00€. Από τα φορολογικά βιβλία & τις υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντα το κόστος πωληθέντων της ελεγχόμενης χρήσης ανήλθε σε 107.784,29€, ενώ για το κεντρικό κατάστημα ανήλθε σε 92.375,08€.
- Οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφέρονται σε σύγκριση των φορολογικών στοιχείων αγορών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που προσκόμισε ο προσφεύγων εντός του έτους 2014 και αφορούν ένα μεγάλο αριθμό εμπορευμάτων, σχετικά με το συντελεστή μικτού κέρδους.
- Από την παραπάνω σύγκριση προέκυψε ότι ο Συντελεστής Μικτού Κέρδους ανήλθε από 12% ως 66% και λόγω αδυναμίας του ελέγχου να προσδιορίσει ποιο από τα εμπορεύματα διατέθηκε σε μεγαλύτερη ποσότητα, μη δυνάμενος να προσδιορίσει το μέσο σταθμικό συντελεστή μικτού κέρδους, για λόγους χρηστής διοίκησης επέλεξε το χαμηλότερο Σ.Μ.Κ. (12%), βάσει του οποίου προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα.
- Από τις προαναφερόμενες διαπιστώσεις προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 29.352,43€ που αφορά πωλήσεις εμπορευμάτων του Κεντρικού καταστήματος.
- Από τον έλεγχο στα εμπορεύματα του υποκαταστήματος (καυσόξυλα), διαπιστώθηκε αρχική αποκρυβείσα ύλη ύψους 7.831.76€, λόγω όμως της λανθασμένης μετατροπής μέτρησης των ποσοτήτων που αγοράστηκαν και την αναγωγή αυτών σε πωληθείσες ποσότητες, ο έλεγχος έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ήδη από το στάδιο της παροχής εξηγήσεων μετά την παραλαβή του σημειώματος διαπιστώσεων και επομένως δεν υφίσταται

διαφορά, με βάση τις έμμεσες τεχνικές, στα ακαθάριστα έσοδα του υποκαταστήματος (σελ. 6 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή, κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών ο έλεγχος προσδιόρισε το συντελεστή μικτού κέρδους της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές αγοράς & πώλησης εβδομήντα επτά (77) από τα πιο αντιπροσωπευτικά είδη – εμπορεύματα της ίδιας της επιχείρησης, βάσει των φορολογικών στοιχείων αγορών και πωλήσεων του έτους 2014. Τα ανωτέρω στοιχεία προσκόμισε ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./18-9-2020 έγγραφό σε απάντηση του υπ' αριθμ./15-9-2020 αιτήματος παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, χωρίς περαιτέρω να προσκομίσει, σε οποιοδήποτε στάδιο της διοικητικής διαδικασίας, τεκμηριωμένη κατάσταση για τη συμβολή του κάθε είδους στη διαμόρφωση του συνολικού τζίρου του έτους, καθώς και το ποσοστό του μικτού κέρδους αυτών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση δεν έλαβε υπόψη της το σύνολο των εμπορεύσιμων ειδών, απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα είδη θεωρούνται αντιπροσωπευτικά των συνολικών πωλήσεων.

Επειδή, στην από 5-11-2020 έκθεση ελέγχου Προστίμου του άρ.7 του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς (σελ. 9-10), παρατίθενται τα φορολογικά παραστατικά αγοράς και πώλησης καυσόξυλων της ελεγχόμενης χρήσης, χωρίς περαιτέρω να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα οποιασδήποτε σύγκρισης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή περαιτέρω, από τις εκθέσεις φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίστηκε σε 29.352,43€ και αφορά στα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως αυτά διαμορφώθηκαν κατόπιν εφαρμογής της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, στις συναλλαγές του κεντρικού καταστήματος του προσφεύγοντα, ενώ σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις δεν προέκυψε αποκρυβείσα ύλη από τις πωλήσεις καυσόξυλων του υποκαταστήματος.

Ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα σε ότι αφορά την αποκρυβείσα ύλη του υποκαταστήματος και να περιοριστεί η προσβαλλόμενη πράξη κατά το ποσό των 1.957,94€. (7.831,76 χ 25%).

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της από **15-12-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./**5-11-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του Ν. 4337/2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ...../5-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.296,05€	7.338,11,00€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.