



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/09/2023

Αριθμός απόφασης: 634

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**....., με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου*» και έδρα στα, Τ.Κ., κατά : **α)** της με αριθμό/**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β)** της με αριθμό/**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ)** της με αριθμό/**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/10-31/12/2017, **δ)** της με αριθμό/**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2018, **ε)** της με αριθμό/**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018, **στ)** της με αριθμό/**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018 και **ζ)** της με αριθμό/**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

- 5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 03/08/2023 έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **10/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** **με ΑΦΜ:**..... που 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 με αριθμό **.../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 5.866,11€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.933,06€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 428,78€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.227,95€**.
- Με την με αριθμό **.../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.927,26€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 963,63€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.890,89€**.
- Με την με αριθμό **.../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/10-31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 8.483,22€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 4.241,66€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.724,98€**.
- Με την με αριθμό **..../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 127,34€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 63,67€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **191,01€**.
- Με την με αριθμό **..../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/04-30/06/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, μειώθηκε το ποσό του Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατά 36,69€ (από 90,32€ σε 53,63€).
- Με την με αριθμό **..../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07-30/09/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, μειώθηκε το ποσό του Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατά 36,69€ (από 43,74€ σε 7,05€).
- Με την με αριθμό **...../13-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/10-31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 798,84€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 399,42€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.198,26€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 10-03-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο

αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου», δυνάμει της υπ' αριθμ./17-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2017-2018.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, εστάλη ταχυδρομικά στον προσφεύγοντα, η εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./03-08-2020 γνωστοποίηση ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, ενώ στις 06-07-2022 αναρτήθηκε στο λογαριασμό του στη ΑΑΔΕ το υπ'αριθμ. αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ΚΦΔ & προσκόμισης των φορολογικών αρχείων, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, από τις οποίες δεν προέκυψαν διαφορές, με εξαίρεση την εσφαλμένη καταχώρηση τιμολογίων αγοράς τηλεκαρτών και τσιγάρων, συνολικής καθαρής αξίας 23.595,75€, ως δαπάνες. Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών και επομένως, πληρείται η δεύτερη προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ήτοι, χρησιμοποίησε τα αποτελέσματα προγενέστερου ελέγχου στη χρήση 2017 σε ομοειδή επιχείρηση με κοινά χαρακτηριστικά και έλαβε ως Σ.Μ.Κ. της ελεγχόμενης επιχείρησης το Σ.Μ.Κ. που είχε προσδιοριστεί στην ομοειδή επιχείρηση, τον οποίο και χρησιμοποίησε για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης. Στις 14-02-2023 κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ./01-03-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα μείωσε το Σ.Κ.Κ. και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών. Σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2016/2020, η ορθότητα της μεθόδου βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Κύρια πηγή πληροφοριών είναι η ίδια η επιχείρηση και εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις με περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. Η επιχείρησή του εμπορεύεται δεκάδες κωδικούς και έχει μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων. Δεν υπάρχει ομοιομορφία στις τιμές, ούτε το απόθεμα είναι σταθερό. Η μέθοδος της Αρχής των Αναλογιών εφαρμόστηκε σε ομοειδή επιχείρηση και εσφαλμένα το περιθώριο μικτού κέρδους που προσδιορίστηκε σε αυτήν για το 2017, εφαρμόστηκε και στη δική του επιχείρηση στα έτη 2017 & 2018. Ο έλεγχος δεν άντλησε στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία έχει διαφορετικά ποιοτικά χαρακτηριστικά. Δεν αναγνώρισε ότι οι προμηθευτές διαφέρουν σε μεγάλο ποσοστό, ξεπερνούν τους είκοσι σε αντίθεση με την ομοειδή επιχείρηση που έχει έναν κύριο προμηθευτή. Επίσης, διαφέρει η τιμολογιακή πολιτική. Δεν ρωτήθηκε ποτέ για τις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων. Ο προσφεύγων αποδέχεται μόνο το Σ.Μ.Κ. στα τσιγάρα και τις τηλεκάρτες που είναι fix. Από τον πίνακα είκοσι ενός (21) εμπορευμάτων που είναι κοινά με την ομοειδή επιχείρηση προκύπτει ότι ο Σ.Μ.Κ. στην περίπτωσή του είναι 7,42%. Κατά μέγιστο, ο Σ.Μ.Κ. θα έπρεπε να προσδιοριστεί σε 12,46% (ήτοι 22,73% της συγκρινόμενης επιχείρησης μείον 10,27%, βάσει των στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης, όπως διορθώθηκαν από τον έλεγχο). Το αληθές είναι ότι ο Σ.Μ.Κ. δεν υπερβαίνει το 4-5%. Ο έλεγχος, κατά το στάδιο της προηγούμενης ακρόασης, παραθέτει αποτελέσματα από προηγούμενους ελέγχους σε υποτιθέμενα ομοειδείς επιχειρήσεις με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και θεωρεί ότι το

ποσοστό κέρδους αυτών είναι 20%. Αφού αναφέρεται στις ζημίες που είχε ο προσφεύγων, ο έλεγχος μειώνει το Σ.Μ.Κ. από 22,73% στον προσωρινό προσδιορισμό, σε 18% στον οριστικό, χωρίς ιδιαίτερη αιτιολογία.

Θα έπρεπε να προσδιοριστεί ο Σ.Μ.Κ. με βάση τα δεδομένα της επιχείρησής του.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες 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».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι: «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:...»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2015/31-01-2020 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ως εξής: «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».

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.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 {...}.

Επειδή, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. Ειδικότερα:

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 δύνανται 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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]

Παράδειγμα 2ο

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα **εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους**, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

$\text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων} =$ $(\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}) / \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}$
--

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

$\text{Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα} = \text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ} \times (1 + \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων})$

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν έκδοσης της υπ'αριθμ. .../17-07-2020 εντολής ελέγχου, η φορολογική αρχή κοινοποίησε την υπ'αριθμ. πρόσκληση προσκόμισης πληροφοριών με την οποία ζητήθηκαν τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα. Επί της ως άνω πρόσκλησης, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα.
- Στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί 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». Κατόπιν αυτού, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντα με έμμεσο τρόπο.
- Οι δραστηριότητες του προσφεύγοντα είναι *«Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου, οπωροκηπευτικών, ψωμιού και αρτοσκευασμάτων, εργαλείων χειρός και Υπηρεσίες που παρέχονται από παραδοσιακό καφενείο»*. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων εμπορεύεται τηλεκάρτες και τσιγάρα, ο έλεγχος ομαδοποίησε τα είδη σε τρεις κατηγορίες, «τσιγάρα», «τηλεκάρτες» και «λοιπά είδη».
- Κατά τον έλεγχο των γενικών διατάξεων διαπιστώθηκε στο έτος 2017 η εσφαλμένη καταχώρηση τιμολογίων αγοράς τηλεκαρτών και τσιγάρων καθαρής αξίας 23.595,75€ ως δαπάνη. Λαμβάνοντας υπόψη τη συγκεκριμένη διαπίστωση, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το κόστος πωληθέντων στα *«λοιπά είδη»*.
- Ο έλεγχος, άντλησε δεδομένα από προηγούμενους ελέγχους σε ομοειδείς επιχειρήσεις με δραστηριότητα *«λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου»* και επικαλούμενος την υπ'αριθμ. .../17-07-2020 εντολή ελέγχου χρήσεων 2016 & 2017, σε επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και με έδρα το, όπου εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών και προσδιόρισε το συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων σε 22,73% για τα λοιπά είδη και σε 4,31% για τα τσιγάρα και 2,30% για τις τηλεκάρτες.
- Τους ως άνω Σ.Μ.Κ. χρησιμοποίησε ο έλεγχος επί του κόστους πωληθέντων στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις χρήσεις 2017 & 2018, κατ' εφαρμογή της εγκυκλίου Ε. 2015/2020, καθώς πρόκειται για επιχειρήσεις με την ίδια δραστηριότητα (παντοπωλείο) που έχουν την έδρα τους σε χωριό κάτω των 1.000 μόνιμων κατοίκων. Η μία ελεγχόμενη χρήση, 2017, είναι η ίδια για τις δύο επιχειρήσεις και οι τιμές αγοράς και πώλησης των εμπορευμάτων είναι περίπου οι ίδιες.
- Στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, ο προσφεύγων, λαμβάνοντας γνώση, κατόπιν συναίνεσης, της έκθεσης ελέγχου στην ομοειδή επιχείρηση, τα αποτελέσματα του οποίου χρησιμοποιήθηκαν στον υπό κρίση έλεγχο, ισχυρίζεται ότι οι προμηθευτές και η τιμολογιακή πολιτική των δύο επιχειρήσεων διαφέρουν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του παρέθεσε πίνακα με 21 από τα 51 εμπορεύματα που είναι κοινά με την ομοειδή επιχείρηση και σύγκρινε την τιμή αγοράς αυτών από την επιχείρησή του σε σχέση με την τιμή αγοράς της ομοειδούς επιχείρησης, υποστηρίζοντας ότι το κόστος αγοράς είναι αυξημένο κατά 15,31% και ο Σ.Μ.Κ. διαμορφώνεται σε 7,42%. Η ομοειδής επιχείρηση προμηθεύεται από έναν κύριο προμηθευτή, την «... – Α.Ε», ο οποίος έχει μεν χαμηλότερες τιμές πώλησης προς τους πελάτες της, αλλά λειτουργεί με καθεστώς συνεταιρισμού και δεσμεύει τους πελάτες της (ομοειδής επιχείρηση) να πουλούν σε χαμηλότερες τιμές από άλλους, εκδίδοντας και φυλλάδια με προκαθορισμένη τιμή ανά νομό. Επίσης, υποστήριξε ότι οι συνθήκες ανταγωνισμού μεταξύ των δύο εταιρειών είναι διαφορετικές, καθώς σε απόσταση 80 μέτρων από το κατάστημά του υπάρχει άλλη επιχείρηση παντοπωλείου, ενώ σε απόσταση 2,5 χλμ υπάρχει το χωριό «.....» που είναι μεγαλύτερο με πληθώρα super market και παντοπωλεία.

Η τακτική της επιχείρησής του είναι η «τιμολόγηση διείσδυσης», δηλαδή χαμηλά επίπεδα τιμών πώλησης, προκειμένου να γίνει ανταγωνιστικός, γι' αυτό έχει και υψηλούς τζίρους.

- Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του υποστηρίζοντας ότι από τα 21 είδη που παρέθεσε, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος αγοράς, στα τρία οι τιμές είναι ακραίες. αν αυτά αφαιρεθούν ο μέσος όρος απόκλισης ανέρχεται σε 10,27%. Ο Σ.Μ.Κ. σε ομοειδείς επιχειρήσεις ανέρχεται σε 20% και ο προσφεύγων από το 2016 μέχρι και το 2021 εμφανίζει σημαντικές ζημίες. Επειδή, πράγματι προκύπτει ότι κάποια εμπορεύματα τα αγόραζε ακριβότερα, ο έλεγχος προσδιόρισε το Σ.Μ.Κ. στα 18%.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογική Διαδικασίας** «.....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.....»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Κ.Φ.Δ.** 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 τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού*

Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το **βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών**, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). **Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας** ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.[...] (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

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, η φορολογική Διοίκηση **φέρει κατ' αρχήν το βάρος απόδειξης** των πραγματικών περιστατικών που συγκροτούν την αποδιδόμενη φορολογική παράβαση (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή η μέθοδος της αρχής των αναλογιών είναι μία τεχνική που προσδιορίζει μία αξιόπιστη σχέση – αναλογία που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο συντελεστής μικτού κέρδους, η οποία εφαρμόζεται σε μία γνωστή εκ των προτέρων βάση, το κόστος πωληθέντων. Η ορθότητα του αποτελέσματος της μεθόδου αυτής βασίζεται στην **αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται**. Προκειμένου να επιτευχθεί η ως άνω αξιοπιστία χρησιμοποιούνται τα πραγματικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, οι τιμές πώλησης, οι δαπάνες, το κόστος κ.λ.π., όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά της αρχεία, από πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρέχει η ίδια η επιχείρηση, αλλά και τρίτοι, συνήθως αντισυμβαλλόμενοι. Στα πλαίσια αυτά χρησιμοποιούνται ενδεικτικά, τιμοκατάλογοι ή τιμές στα ράφια, συγκρίνονται τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, ερευνώνται αρχεία αποθήκης, βιβλίο παραγγελιών, στοιχεία αντισυμβαλλόμενων και άλλες συναφείς πληροφορίες.

Σε περίπτωση που δεν καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός αξιόπιστης αναλογίας μέσω της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, μπορούν να χρησιμοποιηθούν στοιχεία και πληροφορίες από ομοειδείς επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη το είδος της δραστηριότητας και των αγαθών που πωλούνται, το μέγεθος, τη γεωγραφική θέση και άλλα στοιχεία, ώστε η αναλογία που θα χρησιμοποιηθεί στην ελεγχόμενη βάση των δεδομένων που λήφθηκαν από ομοειδείς επιχειρήσεις, να ανταποκρίνεται στα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης.(Ε.2016/2020).

Επειδή, «διαθέσιμο στοιχείο» είναι κάθε πληροφορία και στοιχείο που διαθέτει η φορολογική αρχή και το οποίο μπορεί να χρησιμοποιήσει, προκειμένου, βάσει των γενικά αποδεκτών αρχών της λογιστικής επιστήμης, να αποδείξει την ύπαρξη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Στην έννοια του διαθέσιμου στοιχείου συμπεριλαμβάνονται όλες οι οικονομικές και εμπορικές πληροφορίες μιας επιχείρησης ή φυσικού προσώπου που προσδιορίζουν την επιχειρηματική του δραστηριότητα, αλλά και πληροφορίες και στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων. (Ε.2015/2020).

Επειδή, από τις ως άνω εγκυκλίους προκύπτει ότι κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι τα δεδομένα της επιχείρησης και η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση αυτά. Μόνο όταν δεν καθίσταται δυνατός ένας τέτοιος καθορισμός αναλογιών, τα φορολογικά όργανα δύναται να υιοθετήσουν ποσοστά και δείκτες ομοειδών επιχειρήσεων, καθώς, ακόμη και ομοειδείς επιχειρήσεις, εν μέσω ελεύθερης αγοράς, δεν υπακούουν σε όμοιες αναλογίες χρηματοοικονομικών δεικτών (Έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, γ.Μέντης-Α. Μουζάκης-Ν. Πέττας, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 179).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατά τον προσδιορισμό του Σ.Μ.Κ., ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του κανένα στοιχείο της προσφεύγουσας επιχείρησης, παρά το γεγονός ότι προσκομίστηκαν όλα τα ζητηθέντα φορολογικά αρχεία. Δεν ζήτησε πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας (αγορές, πωλήσεις, τιμολογιακή πολιτική κλπ) από τον προσφεύγοντα. Δεν έλαβε υπόψη του τα τιμολόγια αγοράς **συγκεκριμένων ειδών** ή ομάδων ειδών που εμπορεύεται ο προσφεύγων, προκειμένου να προσδιορίσει τη μέση (σταθμισμένη) τιμή αγοράς. Δεν πραγματοποίησε καμία επαλήθευση των τιμών πώλησης αυτών. Ο Σ.Μ.Κ που χρησιμοποιήθηκε αντλήθηκε από προγενέστερο έλεγχο σε επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και χρησιμοποιήθηκε και στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, χωρίς όμως να αναφέρονται με **σαφήνεια** τα επιμέρους στοιχεία των δύο επιχειρήσεων που τις καθιστούν κατ' ουσίαν ομοειδείς, όπως το οικονομικό τους μέγεθος, η γεωγραφική τους θέση, λοιπές όμοιες επιχειρήσεις στη ευρύτερη περιοχή ή πιθανές ομοιότητες στην προμήθεια και στην πώληση των αγαθών. Το γεγονός ότι και οι δύο επιχειρήσεις έχουν έδρα σε χωριά κάτω των 1.000 μονίμων κατοίκων και η γενικόλογη αναφορά του ελέγχου ότι οι τιμές αγοράς και πώλησης είναι περίπου ίδιες δεν αποτελούν επαρκείς αποδείξεις της ομοιότητάς τους. Περαιτέρω, από κανένα στοιχείο δεν δικαιολογείται η χρήση του Σ.Μ.Κ. σε άλλο φορολογικό έτος (2018), από αυτό στο οποίο πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος στην ομοειδή επιχείρηση (2017).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων εφάρμοσε εν τοις πράγμασι τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, χρησιμοποιώντας ως συντελεστή μικτού κέρδους αυτόν που ήδη διέθετε από προγενέστερο έλεγχο σε επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, γεγονός που δεν αντίκειται στη μεθοδολογία ελέγχου που ορίζεται από τα άρθρα 27 του Κ.Φ.Δ. και 28 του Κ.Φ.Ε., αλλά στην προκειμένη περίπτωση, δεν αιτιολογεί επαρκώς, με σαφή και ειδικό τρόπο για ποιο λόγο προσέφυγε στο διαθέσιμο στοιχείο ομοειδούς επιχείρησης, το οποίο χρησιμοποίησε αποκλειστικά για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, χωρίς να λάβει υπόψη του κανένα από τα δεδομένα των φορολογικών και οικονομικών αρχείων του προσφεύγοντα, παρά το γεγονός ότι τα είχε στη διάθεσή του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**:..... και την **ακύρωση** των υπ'αριθμ.... & .../**13-03-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018 και των υπ'αριθμ. ..., ...,.... & .../**13-03-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιμέρους φορολογικών περιόδων των ετών 2017 & 2018.

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

1)Επί της με αριθμό .../**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.866,11 €	0,00 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	2.933,06 €	0,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	428,78 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	9.227,95 €	0,00 €

2)Επί της με αριθμό **.../13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.927,26 €	0,00 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	963,63 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	2.890,89 €	0,00 €

3)Επί της υπ' αριθμ. **.../13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/10/2017 – 31/12/2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	8.483,32 €	0,00 €
Πρόστιμο αρ.58 ^A Κ.Φ.Δ.	4.241,66 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	12.724,98 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση		164,03 €

4)Επί της υπ' αριθμ. **.../13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος		127,34 €	0,00 €	
Πρόστιμο αρ.58 ^A Κ.Φ.Δ.		63,67 €	0,00 €	
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης	36,69 €		36,69 €	0,00 €
Συνολικό ποσό		191,01 €	0,00 €	

5)Επί της υπ' αριθμ. **.../13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/04-30/06/2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	90,32 €	53,63 €	90,32 €	0,00 €

6)Επί της υπ' αριθμ. **.../13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/07-30/09/2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση				

	43,74 €	7,05 €	43,74 €	0,00 €
--	---------	--------	---------	--------

7)Επί της υπ' αριθμ./**13-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/10-31/12/2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος		798,84 €	0,00 €	
Πρόστιμο αρ.58 ^Α Κ.Φ.Δ.		399,42 €	0,00 €	
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης	46,07 €		46,07 €	0,00 €
Συνολικό ποσό		1.198,26€	0,00 €	

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