



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

Αριθμός απόφασης: 802

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την από **08/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ διεύθυνση ΤΚ, κατά των:

- Υπ. αριθμ/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 , του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ
- Υπ. αριθμ/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021 , του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ
- Υπ. αριθμ/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. Έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ
- Υπ. αριθμ/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. Έτους 2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπ' αριθ./01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 , του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 5495,24 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 2747,62 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 8242,86 €.

Με την υπ' αριθ./01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021 , του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 12146,46 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 6073,23 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 18219,69 €.

Με την υπ' αριθ.,/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. Έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6214,87 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 3107,44 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9322,31 €.

Με την υπ' αριθ.,/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. Έτους 2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 9970,28 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 4985,14 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14955,42 €.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «.....», η οποία κατά τις υπό κρίση περιόδους, τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Δυνάμει της υπ' αριθ./17-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2020 και 2021 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς ο ελεγχόμενος:

- εμφανίζει έντονη μεταβολή στο συντελεστή μικτού και καθαρού κέρδους κατά το έτος 2021 σε σχέση με τα προηγούμενα έτη και τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 123.608,20€ του έτους 2021 εμφανίζονται εξαιρετικά χαμηλά σε σχέση με τις αγορές εμπορευμάτων ποσού 112.868,90€.
- δεν προσκόμισε στον έλεγχο τιμολόγια δαπανών που αφορούν την περίοδο από 01/10/2020 έως 31/03/2021 επικαλούμενος απώλεια
- δεν εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 σε πλήθος περιπτώσεων τα φορολογικά παραστατικά (χειρόγραφα τιμολόγια) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 και συγκεκριμένα σε πλήθος τιμολογίων πώλησης αξίας άνω των 100€, που συνεπώς δεν εμπίπτουν στην κατηγορία του απλοποιημένου τιμολογίου,
- είτε αναγράφει λανθασμένα τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών της στις αποδείξεις λιανικής πώλησης μέσω φορολογικών ταμειακών μηχανών είτε δεν έχει εκδοθεί απόδειξη λιανικής πώλησης για μεγάλο ποσό εισπράξεων μέσω τραπεζικού μέσου, καθώς υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ του πλήθους και του συνολικού ποσού των αποδείξεων που αναγράφουν ΠΩΛΗΣΗ ΜΕ ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ ΚΑΡΤΑ

και του πλήθους και του συνολικού ποσού των συναλλαγών της επιχείρησης μέσω POS.

- δεν προσκόμισε τα καταχωρηθέντα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων με αρ. Νο./05-07-2020 και Νο...../19-09-2020 τιμολόγια αγοράς από ιδιώτη
- από μηχανογραφικό σύστημα TAXIS προκύπτει ότι έχει υποπέσει κατά το φορολογικό έτος 2020 και συγκριμένα στις 6/2/2020 στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων αρ. 58Α Κ.Φ.Δ. με αποκρυβείσα ύλη 4,40 €.
- από τον έλεγχο των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων και των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τα έτη 2020 και 2021 διαπιστώνεται αναντιστοιχία μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων της οντότητας ανά συντελεστή Φ.Π.Α. με μετακύλιση των εκροών της οντότητας από τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει η μη ορθή τήρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 ν.4987/2022 των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021.

Επιπλέον, ο ελεγχόμενος δηλώνει ζημίες ποσού 17.067,72€ για το φορολογικό έτος 2021 και το σύνολο των πραγματικών εισοδημάτων του ελεγχόμενου και της συζύγου του για το έτος 2021 δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές έχουν δηλωθεί από τον ελεγχόμενο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον ιδιαίτερα χαμηλό συντελεστή καθαρού κέρδους (10,58%) για το έτος 2020 και αρνητικό συντελεστή καθαρού κέρδους (- 14,41%) για το έτος 2021, την μη τήρηση από τον ελεγχόμενο αξιόπιστου λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.4308/2014 και 13 ν.4987/2022, τις δυσανάλογες αγορές και δαπάνες σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και ειδικότερα, την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της ελεγχόμενης οντότητας και ειδικότερα το ποσοστό μικτού κέρδους επί της τιμής αγοράς που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 67% βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης και των ληφθέντων τιμολογίων αγοράς δείγματος εμπορευμάτων που μεταπωλεί η ελεγχόμενη, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, το απασχολούμενο προσωπικό και την αμοιβή αυτού, κάθε επιχειρηματική δαπάνη, τα δηλωθέντα οικονομικά δεδομένα σε σχέση με τις

δαπάνες διαβίωσης την οικογενειακή κατάσταση του ελεγχόμενου και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών, τις εξηγήσεις του ελεγχόμενου με το με αρ. πρωτ./2013 υπόμνημα του και αφού έκανε δεκτές όσες κρίνονται ως επαρκείς και απέρριψε όσες δεν αποδεικνύονται από πραγματικά γεγονότα ή αντικρούονται από άλλα στοιχεία, διαπίστωσε για το φορολογικό έτος 2020 αποκρυβείσα ύλη εσόδων ποσού 4162,36 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2021 αποκρυβείσα ύλη εσόδων ποσού 57176,53 ευρώ καθώς και εκτεταμένη μετακύλιση εκροών από το κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% στον υπερμειωμένο συντελεστή 6% για το έτος 2020.

Συνεπώς προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και τα καθαρά κέρδη του ελεγχόμενου ως κάτωθι.

Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα αρχικής δήλωσης	Ακαθάριστα έσοδα βάσει γενικών διατάξεων	Ακαθάριστα έσοδα βάσει αρθ.28 Ν.4172/2013	Τελικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	Διαφορά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου
2020	145.468,43 €	147.033,03 €	149.630,79 €	149.630,79 €	4.162,36 €
2021	123.608,20 €	125.341,16 €	180.784,73 €	180.784,73 €	57.176,53 €

Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες του προσφεύγοντος για τα έτη 2020 και 2021 προσδιορίζονται ως εξής:

Για το φορολογικό έτος 2020

Δαπάνες χωρίς παραστατικά	3.852,02 €
Τιμολόγια αγοράς από ιδιώτη	11.200,00 €
Μη εξόφληση μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο	1.809,63 €
Συνολικές λογιστικές διαφορές	16.861,65 €

Για το φορολογικό έτος 2021

Δαπάνη ενοικίου σε	950,00 €
Συνολικές λογιστικές διαφορές	950,00 €

Το εισόδημα του ελεγχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 προσδιορίζεται κατόπιν των ανωτέρω ως εξής:

Για το φορολογικό έτος 2020

Καθαρά κέρδη δήλωσης:	15.394,49 €
Πλέον προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων:	4.162,36 €
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου:	16.861,65 €

Πλέον λογιστική αναμόρφωση δαπανών:	650,00 €
Καθαρά κέρδη ελέγχου:	37.068,50 €

Για το φορολογικό έτος 2021

Καθαρά κέρδη δήλωσης (Ζημίες) :	-17.809,22 €
Πλέον προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων:	57.176,53 €
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου:	950,00 €
Πλέον λογιστική αναμόρφωση δαπανών:	650,00 €
Πλέον προσωρινές διαφορές Ε.Λ.Π./φορολογικής βάσης	601,50 €
Μείον προσωρινές διαφορές Ε.Λ.Π./φορολογικής βάσης	-500,00 €
Καθαρά κέρδη ελέγχου:	41.068,81 €

Οι ανωτέρω διαφορές φόρου, που προέκυψαν σε σχέση με τις δηλώσεις που είχε υποβάλλει ο προσφεύγων για τα κρινόμενα έτη και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη το υπ. αριθμ. πρωτ./2023 υπόμνημα του προσφεύγοντος καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

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

1. Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στην περίπτωση του παραβιάζει τον νόμο και ειδικότερα τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν 4172/2013
2. Τα συμπεράσματα του ελέγχου είναι εσφαλμένα γιατί :
 - δεν αναγνωρίζεται το φορολογικό έτος 2020 δαπάνη συνολικού πόσου 11.200, 00 ευρώ, για τον λόγο ότι δεν προσκομίστηκαν τα τραπεζικά παραστατικά για την εξόφληση τους
 - δεν αναγνωρίστηκε ο ισχυρισμός του λόγω του εγκλεισμού, εξαιτίας του κόβιντ 19 , υπήρξε αύξηση των πωλήσεων των βιβλίων από τις μικρές συνοικιακές επιχειρήσεις
 - δεν λαμβάνεται υπόψη το αναντίρρητο γεγονός ότι τα ξενόγλωσσα βιβλία έχουν μικρότερο δυνατό κέρδος
 - δεν λήφθηκαν υπόψη εκπτώσεις επί των λιανικών πωλήσεων καθώς και εκπτώσεις που έγιναν στον ΛΑΕ/ΟΠΕΚΑ
 - δε λαμβάνεται υπόψη η συναλλακτική πρακτική που οδηγεί σε ακύρωση

φορολογικών παραστατικών και έκδοση νέων

- δεν γίνεται δεκτό ότι υπήρχε απόθεμα βιβλίων από προηγούμενα έτη
- δεν λήφθηκαν υπόψη τα διαστήματα που λόγω της καραντίνας ήταν ανοιχτά μόνο τα βιβλιοπωλεία και κλειστά τα μεγάλα καταστήματα γεγονός που αποτυπώνεται στις πωλήσεις των αντίστοιχων τριμήνων

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, 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. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε 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 ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στην Ε2015/2020 αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

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

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

3. ...

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

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

...

Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών

στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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 .».

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α 1008/2020 ορίζονται τα εξής:

«...

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....

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία

του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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 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, στην Ε 2016/2020 ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

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.

...

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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δυνάμει της υπ' αριθ./17-03-2023 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός φορολογικός έλεγχος.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι δεν συμμορφώθηκε με τις κατά άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις του και δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία με τάξη, πληρότητα και ορθότητα καθώς εμφανίζει έντονη μεταβολή στο συντελεστή μικτού και καθαρού κέρδους κατά το έτος 2021 σε σχέση με τα προηγούμενα έτη και τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 123.608,20€ του έτους 2021 εμφανίζονται εξαιρετικά χαμηλά σε σχέση με τις αγορές εμπορευμάτων ποσού 112.868,90€, δεν προσκόμισε στον έλεγχο τιμολόγια δαπανών που αφορούν την περίοδο από 01/10/2020 έως 31/03/2021 επικαλούμενος απώλεια, δεν εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 σε πλήθος περιπτώσεων τα φορολογικά παραστατικά (χειρόγραφα τιμολόγια), δεν έχει εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης για μεγάλο ποσό εισπράξεων μέσω τραπεζικού μέσου, υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ του πλήθους και του συνολικού ποσού των αποδείξεων που αναγράφουν ΠΩΛΗΣΗ ΜΕ ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ ΚΑΡΤΑ και του πλήθους και του συνολικού ποσού των συναλλαγών της επιχείρησης μέσω POS, δεν προσκόμισε τα καταχωρηθέντα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων με αρ. Νο./05-07-2020 και Νο./19-09-2020 τιμολόγια αγοράς από ιδιώτη, διαπιστώνεται αναντιστοιχία μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων

της οντότητας ανά συντελεστή Φ.Π.Α. με μετακύλιση των εκροών της οντότητας από τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%.

Επιπλέον, το σύνολο των πραγματικών εισοδημάτων του ελεγχόμενου και της συζύγου του για το έτος 2021 δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.1 περ. α και β του ΚΦΕ για προσδιορισμό του εισοδήματος τα προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ειδικότερα, κατόπιν εισήγησης των αρμόδιων ελεγκτών εκδόθηκε η υπ' αριθ./04-09-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ με την οποία επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών ως η καταλληλότερη έμμεση τεχνική ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προκειμένου να αιτιολογήσει τον ισχυρισμό του προβάλλει επιχειρήματα όμοια με αυτά που έχει προβάλλει στον έλεγχο χωρίς ουσιαστικά να προσκομίσει νεότερα στοιχεία.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τον ιδιαίτερα χαμηλό συντελεστή καθαρού κέρδους (10,58%) για το έτος 2020 και τον αρνητικό συντελεστή καθαρού κέρδους (- 14,41%) για το έτος 2021, την μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.4308/2014 και 13 ν.4987/2022, τις δυσανάλογες αγορές και δαπάνες σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και ειδικότερα, την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας και ειδικότερα το ποσοστό μικτού κέρδους επί της τιμής αγοράς που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 67% βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης και των ληφθέντων τιμολογίων αγοράς δείγματος εμπορευμάτων που μεταπωλεί η ελεγχόμενη, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, το απασχολούμενο προσωπικό και την αμοιβή αυτού, κάθε επιχειρηματική δαπάνη, τα δηλωθέντα οικονομικά δεδομένα σε σχέση με τις δαπάνες διαβίωσης και την οικογενειακή κατάσταση του ελεγχόμενου τις εξηγήσεις του ελεγχόμενου με το με αρ. πρωτ./2013 υπόμνημα.

Επειδή, για τις εκπτώσεις του έγινε δεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την παροχή εκπτώσεων σε πελάτες του που εντάσσονται στο πρόγραμμα του και ποσό ίσο με την επιδότηση του κρίνεται ως αποδεκτό ως έκπτωση επί των πωλήσεων βιβλίων.

Επιπροσθέτως ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι διενεργεί εκπτώσεις σε πελάτες του για διάφορους κοινωνικούς κι οικονομικούς λόγους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπήρχε απόθεμα βιβλίων από παλαιότερα έτη. Ωστόσο ούτε κατά τον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκόμισε λογιστικά αρχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του.

Επίσης ούτε στο έντυπο Ε3 έχουν δηλωθεί ποσά στα εμπορεύματα έναρξης.

Επιπλέον σε κάθε περίπτωση η ύπαρξη αποθέματος αρχής για το πρώτο ελεγχόμενο έτος 2020 θα επιβάρυνε τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του ελέγχου καθώς το απόθεμα αρχής προσαυξάνει το ύψος του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ξενόγλωσσα βιβλία έχουν μικρότερο συντελεστή κέρδους και ότι οι αγορές ξενόγλωσσων βιβλίων τα ελεγχόμενα έτη 2020 και 2021 αποτελούν το 75% και 55% αντίστοιχα του συνόλου των αγορών του σε βιβλία.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τη συναλλακτική δράση και τις συνθήκες λειτουργία της επιχείρησης και συνεπώς έλαβε υπόψη και τις χορηγηθείσες εκπτώσεις από τους προμηθευτές ως κάτωθι:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Έκπτωση 2020	Έκπτωση 2021
.....	40%	40%
.....	15-30%	15-30%
.....	42-45%	45-50%
.....	40%	
.....	16%	16%
.....		39%
.....		35%

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, η φορολογική αρχή με πληρότητα, σαφήνεια και τεκμηριωμένα έχει αντικρούσει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς ενώ ο προσφεύγων αν και φέρει το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ δεν προσκομίζει κανένα καινούργιο στοιχείο ικανό να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **08/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την **επικύρωση** των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

υπ' αριθ./01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020	Φόρος : 5495,24 € Πρόστιμο αρ. 58 : 2747,62 €, Σύνολο : 8242,86 €
υπ' αριθ./01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021	Φόρος : 12146,46 € Πρόστιμο αρ. 58 : 6073,23 € Σύνολο : 18219,69 €
υπ' αριθ.,/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. Έτους 2020	Φόρος : 6214,87 € Πρόστιμο αρ. 58 : 3107,44 € Σύνολο : 9322,31 €
υπ' αριθ.,/01-11-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορ. Έτους 2021	Φόρος : 9970,28 € Πρόστιμο αρ. 58 : 4985,14 € Σύνολο : 14955,42 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.