



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20.3.2024

Αριθμός απόφασης: 750

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 5.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στη, επί της οδού αρ. κατά 1) της με αριθμό/8.11.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, 2) της με αριθμό/8.11.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, 3) της με αριθμό/8.11.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και 4) της με αριθμό/8.11.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 5.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /8.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 3.283,39 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 1.641,69 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 78,61 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.003,70 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 15.573,37 €, έναντι του δηλωθέντος 648,87 €.

2. Με την υπ' αριθμ. /8.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 3.873,71 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 1.936,86 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 137,65 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.948,22 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 18.256,66 €, έναντι του δηλωθέντος 648,87 €.

3. Με την με αριθμό /8.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 4.565,28 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 2.282,64 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.847,92 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 88.104,18 €, αντί του δηλωθέντος 69.082,18 €.

4. Με την με αριθμό /8.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 7.647,13 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 3.823,57 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.470,70 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 82.190,64 €, αντί του δηλωθέντος 50.327,58 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ. /28.3.2023 εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 8.11.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθόσον κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το ως ΕΛΚΕ τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4172/2013 (ΚΦΕ), και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, καθώς κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 προς το άρθρο 78§§1,4 του Συντάγματος. Η ανάθεση στη Διοίκηση του προσδιορισμού του περιεχομένου των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, όταν στο ίδιο το κείμενο του νόμου δεν υπάρχει μόνο παρά ονομαστική αναφορά των τεχνικών αυτών και γενικόλογος προσδιορισμός του τρόπου εφαρμογής τους («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»), προσκρούει στις διατάξεις του άρθρου 78§§1 και 4 του Συντάγματος και είναι, ως εκ τούτου, ανίσχυρη.

2. Παράνομη, αβάσιμη και αναιτιολόγητη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου καθώς ως δήθεν δικαιολογητική βάση της εφαρμογής αυτών ο έλεγχος α) κάνει αναφορά «ότι ο ελεγχόμενος και στα δυο φορολογικά έτη 2017-2018 έχει φορολογηθεί με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης», χωρίς, ωστόσο, να προκύπτει αυτό από τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου των οικείων φορολογικών ετών, β) θεωρεί τις αυξημένες δαπάνες διαβίωσης που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος σε έκαστη ελεγχόμενη χρήση, χωρίς ωστόσο να ληφθεί υπ' όψιν το μη αναλωθέν κεφάλαιό προηγούμενων ετών, που όπως προκύπτει από τον Πίνακα Μη Αναλωθέντος Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών, που συνέταξε ο ίδιος ο έλεγχος και αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ανέρχεται στο ποσό των 25.230,25€, γ) κάνει αναφορά για το φορολογικό έτος 2018, ότι έχει καταλογισθεί παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδων, χωρίς ωστόσο να λαμβάνεται υπόψη η μικρή αξία του στοιχείου αυτού (μόλις 16€) και το γεγονός ότι ουδόλως επηρέασε τη δυνατότητα διενέργειας όλων των ελεγκτικών επαληθεύσεων, δ) ουδόλως αιτιολογεί γιατί επιλέγεται συγκεκριμένως η μέθοδος της αρχής των αναλογιών μεταξύ των περισσοτέρων, δυνητικά εφαρμοσίμων, εμμέσων μεθόδων, που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., και ε) αντιθέτως, παρά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και παρά το γεγονός ότι η κυρία πηγή εισοδήματός του είναι αυτή, που συνδέεται με την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν διαπιστώθηκαν ουσιώδεις παραβάσεις σχετικά με τα λογιστικά και φορολογικά αρχεία και στοιχεία, που τυχόν να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός του.

3. Λανθασμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών και αναιτιολόγητο το συμπέρασμα του ελέγχου ότι πρέπει να εφαρμοσθεί συντελεστής ΜΚ 170% επί των πραγματικών αγορών το φορολογικό έτος 2017 και συντελεστής ΜΚ 174% επί των πραγματικών αγορών το φορολογικό έτος 2018. Ο έλεγχος κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την αρχή των αναλογιών δεν έλαβε υπόψη τα πραγματικά δεδομένα και στοιχεία (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης) της επιχείρησης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018 (αν και όλα τα δεδομένα ήταν στη διάθεσή του) **κατά παράβαση των προαναφερόμενων διατάξεων και οδηγιών που ορίζουν ότι «Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση»** για τα έτη που ελέγχθηκαν δεδομένου ότι τέθηκαν υπόψη του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και ότι «ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να 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).» Ούτε ο έλεγχος προσδιόρισε το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες της επιχείρησης. Αντιθέτως, χωρίς σαφής, ειδική και επαρκή αιτιολογία προσδιόρισε το συντελεστή ΜΚ της επιχείρησης μου σε 170% το φορολογικό έτος 2017 και σε 174% το φορολογικό έτος 2018, **λαμβάνοντας υπόψη αποκλειστικά και μόνο το μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις των χρήσεων 2006 έως 2016.** Δηλαδή ο έλεγχος κατά παράβαση της βασικής αρχής της λογιστικής της αυτοτέλειας των χρήσεων πρόχειρα και βιαστικά δεν έλαβε υπόψη του τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018, που προσκομίσθηκαν και τέθηκαν υπόψη του, αλλά

βασίστηκε σε δεδομένα προηγούμενων ετών της επιχείρησης σε βάθος μάλιστα 10ετίας. Δηλαδή, ο έλεγχος δεν ακολούθησε τις οδηγίες της διοίκησης και το πνεύμα του νομοθέτη που θέλει για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών κύρια πηγή πληροφοριών να είναι τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης των ελεγχόμενων ετών και για το λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες.

Επειδή στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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 στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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:

- 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 σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε. 2015/2020: «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 στο άρθρο 2 της Απόφασης **A.1008/2020** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«**2.1** Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

Επειδή, επίσης, στην ανωτέρω Απόφαση ορίζονται τα εξής:

«**Άρθρο 3**

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

Τα ανωτέρω καθώς 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 σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρασχέθηκαν με την Ε.2016/2020 οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα ως προς τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών:

«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 παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

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

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

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = $1 - \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων}$ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = $\frac{\text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ}}{\text{Αναλογία (\%)} \text{ κόστους πωληθέντων}}$

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 170.000 €

Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Α) 50.000 €

Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Β) 80.000 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογος) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 30 €

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 20€

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 50 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 40 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Α) $(50-30)/50 = 0,40$ ή 40%

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Β) $(40-20)/40 = 0,50$ ή 50%

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων έχει ως ακολούθως:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Α) $1 - 0,40 = 0,60$ ή 60%

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Β) $1 - 0,50 = 0,50$ ή 50%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:

Κόστος πωληθέντων / ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α) $50.000 / 0,60 = 83.333,33 \text{ €}$

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β) $80.000 / 0,50 = 160.000,00 \text{ €}$

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α) 83.333,33€

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β) 160.000,00 €

Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων 243.333,33 €

Μείον: Δηλωθέντα έσοδα 170.000,00 €

Διαφορά 73.333,33 €

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 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:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση: Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα έσοδα άνευ ΦΠΑ 140.000,00 €

Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 50.000,00 €

Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 80.000,00 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογο) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 100 €

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 120 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α) 130 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β) 150 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Α) $(130-100)/100 = 0,30$ ή 30%

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Β) $(150-120)/120 = 0,25$ ή 25%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:

Κόστος πωληθέντων Χ (1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων) ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α) $50.000 \times (1 + 0,30) = 65.000 \text{ €}$

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β) $80.000 \times (1 + 0,25) = 100.000 \text{ €}$

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α) 65.000€

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β)	100.000 €
Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων	165.000 €
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	140.000 €
Διαφορά εσόδων	25.000 €»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ: «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 εμπειριστaτωμένα 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 63 του ΚΦΔ ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ: «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, με έδρα στη Αττικής και αντικείμενο, διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2017 και 2018 από το 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ./28.3.2023 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου ζητήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος τα οποία προσκομίσθηκαν στις 2.5.2023 και διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις γενικές διατάξεις. Επίσης, ο έλεγχος προχώρησε σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και προέβη στην επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που διατηρούσε ο προσφεύγων σε ημεδαπά Πιστωτικά Ιδρύματα για το χρονικό διάστημα του ελέγχου, οι οποίες αντλήθηκαν ηλεκτρονικά από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.-άρθρα 62 και 63 του ν. 4170/2013) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), κατόπιν σχετικού αιτήματος. Από τις εν λόγω ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν προέκυψαν διαφορές φόρου, όπως σαφώς προκύπτει από τις σελίδες 20- 22 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 περί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συνέταξε την από 18.7.2023 εισήγηση έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την οποία πρότείνει τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας.

Επειδή α) για το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων έχει δηλώσει οικογενειακό εισόδημα συνολικού ποσού 16.882,05 € ενώ από τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014 που αντλήθηκαν από το Πληροφορικό Σύστημα της ΑΑΔΕ προκύπτουν οικογενειακές δαπάνες συνολικού ποσού 23.297,22 € και β) για το φορολογικό έτος 2018 υφίσταται Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. η οποία εκδόθηκε κατόπιν της διαπίστωσης της μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από προγενέστερο προληπτικό έλεγχο και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 περί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες από 8.11.2023 Εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. ο έλεγχος, σε εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου της αρχής των αναλογιών, προκειμένου να προσδιορίσει τον συντελεστή μικτού κέρδους για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018 προέβη στη σύνταξη πίνακα αγορών και πωλήσεων των χρήσεων 2006 έως και 2020 με δεδομένα τα οποία, όπως αναφέρει, άντλησε από τα λογιστικά αρχεία, τα φορολογικά στοιχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντος και κατέληξε στο εξής συμπέρασμα: «Ο συντελεστής ΜΚ που πρέπει να εφαρμοστεί στις πραγματικές αγορές είναι ο 174%. Κατ' επιεική κρίση του ελέγχου και για λόγους χρηστής διοίκησης ο έλεγχος στρογγυλοποιεί το ποσοστό προς τα κάτω σε 170% για την ελεγχόμενη χρήση 2017 που δεν βαρύνεται με παραβάσεις. Αντιθέτως, για τη χρήση 2018 λόγω παράβασης παραμένει ως έχει (174%).»

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την αρχή των αναλογιών δεν έλαβε υπόψη τα πραγματικά δεδομένα και στοιχεία (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης) της επιχείρησης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018 (αν και όλα τα δεδομένα ήταν στη διάθεσή του) κατά παράβαση των προαναφερόμενων διατάξεων και οδηγιών που ορίζουν ότι «Κύρια

πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση» για τα έτη που ελέγχθηκαν δεδομένου ότι τέθηκαν υπόψη του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και ότι «ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να 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).» Ούτε ο έλεγχος προσδιόρισε το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες της επιχείρησης. Αντιθέτως, χωρίς σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία προσδιόρισε το συντελεστή ΜΚ της επιχείρησης μου σε 170% το φορολογικό έτος 2017 και σε 174% το φορολογικό έτος 2018, λαμβάνοντας υπόψη αποκλειστικά και μόνο το μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις των χρήσεων 2006 έως 2016. Δηλαδή ο έλεγχος κατά παράβαση της βασικής αρχής της λογιστικής της αυτοτέλει των χρήσεων πρόχειρα και βιαστικά δεν έλαβε υπόψη του τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018, που προσκομίσθηκαν και τέθηκαν υπόψη του, αλλά βασίστηκε σε δεδομένα προηγούμενων ετών της επιχείρησης σε βάθος μάλιστα 10ετίας. Δηλαδή, ο έλεγχος δεν ακολούθησε τις οδηγίες της διοίκησης και το πνεύμα του νομοθέτη που θέλει για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών κύρια πηγή πληροφοριών να είναι τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης των ελεγχόμενων ετών και για το λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές.

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου της αρχής των αναλογιών πρέπει να γίνουν δεκτοί καθώς, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τον συντελεστή μικτού κέρδους ως μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους των ετών 2006- 2016 λαμβάνοντας ως ποσά αγορών και πωλήσεων τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα χωρίς τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης επαλήθευσης αυτών, μέθοδος που δεν προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις κι οδηγίες και, παρά την προσκόμιση του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων χρήσεων, δεν εφάρμοσε τα οριζόμενα στην Α.1008/2020 και στην Ε.2016/2020, στις οποίες αναλύεται διεξοδικά ο τρόπος εφαρμογής της επίμαχης μεθόδου και περιλαμβάνονται αναλυτικά παραδείγματα γι' αυτό, κατά παράβαση των οριζόμενων στα άρθρα 9, 28 και 64 του Κ.Φ.Δ..

Συνεπώς ο έλεγχος δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που να θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, λαμβάνοντας υπόψη ότι από τον έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις δεν προέκυψαν διαφορές φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 5.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση των με αριθμό/8.11.2023,/8.11.2023,/8.11.2023, και/8.11.2023 προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Φόρος Εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2017		
	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό ποσό	3.283,39	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.642,69	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	78,61	0,00
Σύνολο	5.003,70	0,00

(Ως η υπ' αριθ. / 8.11.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2018		
	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό ποσό	3.873,71	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.936,86	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	137,65	0,00
Σύνολο	5.948,22	0,00

(Ως η υπ' αριθ. / 8.11.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

2. Φ.Π.Α.:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017		
	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό υπόλοιπο	4.565,28	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	2.282,64	0,00
Σύνολο	6.847,92	0,00

(Ως η υπ' αριθ. / 8.11.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018		
	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.647,13	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.823,57	0,00
Σύνολο	11.470,70	0,00

(Ως η υπ' αριθ. / 8.11.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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