



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1344

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κάτοικος κατά α) του υπ' αριθμ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, β) του υπ' αριθμ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και δ) της υπ' αριθμ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου,

φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 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:

Με τον υπ' αριθμ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 1.932,87€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 966,44€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.899,31€.

Με τον υπ' αριθμ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 2.403,50€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 1.021,75€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.605,25€.

Με την υπ' αριθμ. Πράξη οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 2.153,40€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 1.076,70€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.230,10€.

Με την υπ' αριθμ. Πράξη οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 4.492,19€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 2.246,10€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.738,29€.

Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό εντολής της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την περίοδο από 01.01.2017 έως 31.12.2018 στον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα Ο προσφεύγων διατηρεί την έδρα του και από διατηρεί υποκατάστημα επί της οδού Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του αρθ. 28 του Ν.4172/2013 και ότι στην προκειμένη περίπτωση το εισόδημα δύναται να προσδιορισθεί με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του 4987/2022, έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Εν συνεχεία ο έλεγχος, μεταξύ άλλων, διαπίστωσε τα κάτωθι ανά φορολογικό έτος και πωλούμενου είδους (.....):

2017

Αναφορικά με τις πωλήσεις το ποσοστό μικτού κέρδους, βάση βιβλίων και δηλώσεων, διαμορφώθηκε ως εξής: πωλήσεις 82.514,42/77.175,05=6,95% μικτό κέρδος,

ήτοι σε στρογγυλοποίηση 7,00%. Το ποσοστό αυτό, σε συνδυασμό με το μέσο ποσοστό μικτού κέρδους του κλάδου αλλά κυρίως της επόμενης χρήσης 2018 (το οποίο κυμαίνεται στο 22%) θεωρήθηκε από τον έλεγχο **μη αποδεκτό**. Κατά συνέπεια ο έλεγχος θεώρησε ως ποσοστό μικτού κέρδους στη χρήση 2017, για τα είδη παντοπωλείου **ποσοστό 20%**. Συνεπώς συνολικές αγορές χρήσης σταύψους 77.175,05€ οι οποίες σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αποτελούν όλες κόστος (δεδομένης της μη σύνταξης απογραφής αλλά και του μη υπολογισμού ως αποθεμάτων έναρξης του 10% των αγορών προηγούμενης χρήσης και συνεπώς ως απογραφή λήξης του 10% των αγορών τρέχουσας χρήσης), **συνεπάγονται πωλήσεις ύψους: Αγορές 77.175,05€ X 1,20 (ποσοστό μικτού κέρδους 20%)= πωλήσεις 92.610,06€**. Από τα ανωτέρω προέκυψε απόκρυψη πωλήσεων όσον αφορά ταίση με: 92.610,06 (πωλήσεις βάση ελέγχου) - 82.514,42€ (πωλήσεις βάση δήλωσης) = **10.068,64€**.

2017 Πωλήσεις

Αναφορικά με τις πωλήσειςτο ποσοστό μικτού κέρδους, βάση βιβλίων και δηλώσεων, διαμορφώθηκε ως εξής: (.....)= 24.318,70/25.764,03=0,944%, ήτοι **αρνητικό μικτό κέρδος -5,60%** και κρίθηκε ότι υποδηλώνει απόκρυψη πωλήσεων. Ο έλεγχος θεώρησε ως ποσοστό μικτού κέρδους, στη χρήση 2017, για τα καπνικά και για τις τηλεκάρτες 4% και 3,2%, αντίστοιχα, καθώς το μέσο περιθώριο κέρδους στις πωλήσεις καπνικών, σύμφωνα με τα κλαδικά στοιχεία στο διαδίκτυο ανέρχεται στο 4% ενώ στις πωλήσεις τηλεκαρτών σύμφωνα με στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων ανέρχεται στο 3,2%. Με βάση τα εν λόγω ποσοστά μικτού κέρδους:

• Αγορές ύψους 21.722,77€, οι οποίες σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση αποτελούν όλες **κόστος πωληθέντων** (δεδομένης της μη σύνταξης απογραφής αλλά και του μη υπολογισμού ως αποθεμάτων έναρξης του 10% των αγορών προηγούμενης χρήσης, και ως απογραφή λήξης του 10% των αγορών τρέχουσας χρήσης), **συνεπάγονται πωλήσεις ύψους: Αγορές 21.722,77 X 1,04 (ποσοστό μικτού κέρδους 4%)= πωλήσεις 22.591,68€**.

• Αγορές ύψους 4.041,26€, οι οποίες σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση αποτελούν όλες **κόστος πωληθέντων** (δεδομένης της μη σύνταξης απογραφής αλλά και του μη υπολογισμού ως αποθεμάτων έναρξης του 10% των αγορών προηγούμενης χρήσης, και ως απογραφή λήξης του 10% των αγορών τρέχουσας χρήσης), **συνεπάγονται πωλήσεις ύψους: Αγορές 4.041,26 X 1,032 (ποσοστό μικτού κέρδους =3,2%)= πωλήσεις 4.170,58€**.

Από τα ανωτέρω **προέκυψε απόκρυψη πωλήσεων** ίση με 26.762,26 - 24.318,70=2.443,56€ Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για το φορολογικό έτος 2017 τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	(+).	(+).	Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου
107.170,92	10.068,64	2.443,56	119.683,12

2018 Πωλήσεις ειδών παντοπωλείου

Αναφορικά με τις πωλήσεις **ειδών παντοπωλείου** το ποσοστό μικτού κέρδους, βάση βιβλίων και δηλώσεων, διαμορφώθηκε ως εξής: πωλήσεις 211.925,62/173.775,95=**21,95% μικτό κέρδος**, ήτοι σε στρογγυλοποίηση 22,00%. Το ποσοστό αυτό, θεωρήθηκε από τον έλεγχο **αποδεκτό**.

2018 Πωλήσεις

Αναφορικά με τις πωλήσεις **καπνικών ειδών και τηλεκαρτών** χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο τα ίδια ποσοστά με την χρήση 2017 στις αγορές που πραγματοποιήθηκαν το 2018 προκειμένου να προκύψουν οι πωλήσεις. Ειδικότερα οι πωλήσεις προέκυψαν ως κάτωθι:

- Αγορές καπνικών 130.737,44 X 1,04 (%μικτού κέρδους 4%)= πωλήσεις 135.966,93
 - Αγορές τηλεκαρτών 10.988,02 X 1,032 (%μικτού κέρδους 3,2%)= πωλήσεις 11.339,64
 - Σύνολο προσδιορισθέντων πωλήσεων καπνικών ειδών και τηλεκαρτών ελέγχου: 147.306,57**
- Συνεπώς προέκυψε απόκρυψη πωλήσεων ως κάτωθι:

	Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου (1)	Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης (2)	Απόκρυψη πωλήσεων (1-2)
.....	211.925,62	211.925,62	0,00
.....	147.306,57	127.838,27	19.468,30
Σύνολο	359.232,19	339.763,89	19.468,30

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο προσδιορίστηκε φορολογητέο κέρδος και για τα δύο ελεγχόμενα έτη ως κάτωθι:

	2017	2018
Δηλωθείσες Ζημίες	-3.726,41	-8.543,28
Πλέον διαπιστωθείσα απόκρυψη πωλήσεων	+12.512,20	+19.468,30
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	8.785,79	10.925,02

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Για το φορολογικό έτος 2017 προσδιόρισε τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές ποσού 82.541,42€ στο ποσό των 92.610,06€, ήτοι στο ύψος των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων του ελέγχου για τα Επιπλέον, από τα τηρούμενα βιβλία και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ παρατηρήθηκε μετακύλιση συντελεστών Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα συνολικές αγορές εμπορευμάτων με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, ύψους 54.365,69€ εμφανίζονται να έχουν πωληθεί στο συντελεστή αυτό 39.098,68€, ήτοι αρνητικό ποσοστό κέρδους (39.098,68/ 54.365,69) - 1= - 28,09% ζημία, ενώ συνολικές αγορές εμπορευμάτων με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% ύψους 22.711,91€ εμφανίζονται να έχουν πωληθεί στο συντελεστή αυτό 43.442,74€ ποσοστό κέρδους (43.442,74/22.711,91) - 1=91,28% κέρδος. Συνεπώς ο φόρος εκροών προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Αγορές εμπορευμάτων	Ποσό βάσει δήλωσης	Φ.Π.Α. αγορών Βάσει δήλωσης	Πωλήσεις βάσει ελέγχου (αγορές X 1,20)	Φόρος εκροών βάσει ελέγχου	Φόρος εκροών βάσει δήλωσης	Διαφορά φόρου εκροών προς καταλογισμό
13%	22.711,91	2.952,66	27.254,29	3.543,06	5.647,56	-2.104,50
24%	54.365,69	13.047,19	65.238,83	15.657,32	9.383,68	6.273,64
6%	97,45	5,85	116,94	7,02	0,00	7,02
	77.175,05	16.005,70	92.610,06	19.207,40	15.031,24	4.176,16

Για το φορολογικό έτος 2018 από τα τηρούμενα βιβλία και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ παρατηρήθηκε μετακύλιση συντελεστών Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα συνολικές αγορές εμπορευμάτων κεντρικού και υποκαταστήματος, με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, ύψους 112.901,76€ εμφανίζονται να έχουν πωληθεί στο συντελεστή αυτό 97.098,68€, ήτοι αρνητικό ποσοστό κέρδους (97.068,55/ 112.901,76) - 1=-14,02% ζημία, ενώ συνολικές αγορές εμπορευμάτων με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% ύψους 60.770,04€ εμφανίζονται να έχουν πωληθεί στο συντελεστή αυτό 114.877,99€, ήτοι ποσοστό κέρδους (114.877,99/60.770,04) - 1=89,04% κέρδος. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκειμένου να προσδιοριστούν οι φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή ΦΠΑ (6%,13%,24%), εφαρμόστηκε στις αντίστοιχες φορολογητέες εισροές το ποσοστό μικτού κέρδους (22%). Συνεπώς ο φόρος εκροών προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Αγορές εμπορευμάτων	Ποσό βάσει δήλωσης	Φ.Π.Α. αγορών Βάσει δήλωσης	Πωλήσεις βάσει ελέγχου (αγορές X 1,22)	Φόρος εκροών βάσει ελέγχου	Φόρος εκροών βάσει δήλωσης	Διαφορά φόρου εκροών προς καταλογισμό
13%	60.770,04	7.900,11	74.139,45	9.638,13	14.934,14	-5.296,01
24%	112.901,76	27.096,42	137.740,15	33.057,64	23.296,45	9.761,19
6%	104,15	6,25	127,06	7,62	0,00	7,62

	173.775,95	35.002,78	212.006,66	42.703,39	38.230,59	4.472,80
--	------------	-----------	------------	-----------	-----------	----------

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την παραδοχή αυτής, την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων, την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και τον περιορισμό των φόρων, των πρόσθετων φόρων και των προστίμων στο ελάχιστο, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για κάθε ένα από τα ελεγχόμενα έτη 2017- 2018, χωρίς να ελέγξει, ως όφειλε, εάν πληρούνται ή μη οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Μόνη αναφορά γίνεται στη σελίδα 3 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όπου κατά τον έλεγχο του εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου του 28 ν.4172/2013, ο φορολογικός έλεγχος παραθέτει μέρος της εν λόγω διάταξης, από το οποίο φαίνεται εμμέσως ότι η επικαλούμενη από τον έλεγχο προϋπόθεση του νόμου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους είναι «όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ...». Ως προς το εάν το δηλωθέν εισόδημα καλύπτει τις προσωπικές του δαπάνες διαβίωσης, κανένα ειδικότερο ισχυρισμό, ανάλυση, στοιχείο ή αιτιολογία δεν παρέθεσε η φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου που να αποδεικνύει την περίπτωση αυτή. Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση την προαναφερόμενη διάταξη, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη τα δηλωθέντα ποσά δαπανών του, τα οποία αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών και κρίθηκαν από τον έλεγχο δυσανάλογα σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα του κατά τα ελεγχόμενα έτη. Συνεπώς μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη, με βάση το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013, εφόσον δεν πληρούνται, εν προκειμένω, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης αυτής.

2) Επικουρικά, ουσία αβάσιμη η λήψη του συνόλου των αγορών του, ως κόστος πωληθέντων και ο υπολογισμός ποσοστού μικτού κέρδους επ' αυτών για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματός του. Ο έλεγχος θεώρησε ότι, στα ελεγχόμενα έτη, προέβη στην πώληση όλων των αγορασθέντων εμπορευμάτων του και ότι δεν διατηρούσε απόθεμα. Ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι το απόθεμα εμπορευμάτων έναρξης και λήξης για τα ελεγχόμενα έτη ήταν μηδενικό επειδή δήλωσε στο αντίστοιχο έντυπο Ε3 των ετών 2017-2018 (α) μηδενικό απόθεμα και (β) το σύνολο των αγορών ως κόστος πωληθέντων. Η κρίση της φορολογικής αρχής ότι όφειλε να είχε διενεργήσει απογραφή έναρξης και λήξης για κάθε ένα από τα ελεγχόμενα έτη ή να είχε υπολογίσει ως απόθεμα έναρξης το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης το 10% των αγορών της τρέχουσας χρήσης είναι εσφαλμένη καθώς η επιχείρηση του εμπίπτει στην εξαίρεση της παραγράφου 3 του άρθ. 30. του ν.4308/2014. Με βάση αυτή τη διάταξη δήλωσε το σύνολο των αγορών του ως κόστος πωληθέντων στο έντυπο Ε3 και όχι επειδή το πραγματικό κόστος των προϊόντων που πώλησε κατά το αντίστοιχο φορολογικό έτος ανερχόταν στο σύνολο των αγορών του. Επιπλέον, στο τέλος του έτους 2017 είχε υψηλές αγορές λόγω προετοιμασίας και έναρξης λειτουργίας του νέου υποκαταστήματος του στην Πάτρα, τον Ιανουάριο του 2018. Οι αγορές αυτές δικαιολογούν τις αυξημένες αγορές εντός του 2017 έναντι των φαινομενικά, κατ' αναλογία, μειωμένων πωλήσεων, με αποτέλεσμα να προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού κέρδους. Οι αγορές αυτές επίσης δικαιολογούν τις αυξημένες πωλήσεις εντός του 2018, έναντι των φαινομενικά κατ' αναλογία μειωμένων αγορών εντός του 2018, με αποτέλεσμα να προκύπτει υψηλός συντελεστής μικτού κέρδους. Τα κέρδη προς φορολόγηση τα εμφάνισε στο έτος 2018, κατά το οποίο πραγματοποίησε μεγάλο μέρος των πωλήσεων εμπορευμάτων που είχε αγοράσει το 2017 και διατηρούσε ως πραγματικό, πλην όμως μη καταγεγραμμένο αφού δεν είχε νομική υποχρέωση, απόθεμα. Κατά συνέπεια, είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του με την εφαρμογή

συντελεστή μικτού κέρδους επί του συνόλου των αγορών του για κάθε ελεγχόμενο έτος και ο βάσει αυτού προσδιορισμός των καθαρών κερδών και του φορολογητέου εισοδήματός του. Επικουρικά, εφόσον, ο φορολογικό έλεγχος έκρινε ότι όφειλε να είχε υπολογίσει ως απόθεμα έναρξης το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης το 10% των αγορών της τρέχουσας χρήσης, όφειλε να μειώσει κατά τη σχετική αναλογία το κόστος πωληθέντων και όχι να θεωρήσει αυθαίρετα ότι είχε προβεί σε πωλήσεις του συνόλου των αγορών του, γεγονός το οποίο ούτε αληθές είναι, ούτε αποδεικνύει η φορολογική αρχή ότι πώλησε το σύνολο των αγορών του (με ή χωρίς την έκδοση φορολογικών παραστατικών), ούτε αντέχει και στην κοινή λογική, στην επιχειρηματική πρακτική και στην κοινή πείρα.

Ως προς τον 1ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 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 όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος τα δηλούμενα εισοδήματα για το φορολογικό έτος 2017 είναι τα κάτωθι:

Περιγραφή	2017	
	Προσφεύγων	Σύζυγος
Κωδ. 617 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ.2 αρθρ. 43Α ΚΦΕ)»	480,00	
Κωδ. 667,668 «Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης»	6,37	0,01
Κωδ. 413 «Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα»	-3.726,41	

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι από τον προσφεύγοντα έχει δηλωθεί στον κωδικό 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. Κλπ» το ποσό των 787,50€.

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προκύπτουν οι ακόλουθες δαπάνες διαβίωσης:

Περιγραφή	2017
049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών»	32.135,57
735 «Δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης»	17.041,43

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2017 συντρέχει η προϋπόθεση που ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθ. 28 του ν.4172/2013 καθόσον τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος τα δηλούμενα εισοδήματα για το φορολογικό έτος 2018 είναι τα κάτωθι:

Περιγραφή	2018	
	Προσφεύγων	Σύζυγος
Κωδ. 291 «Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης (Ν.Π. και Νομ. Οντότητες με διπλογραφικά βιβλία)	11.172,89	
Κωδ. 617 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ.2 αρθρ. 43Α ΚΦΕ)»	840,00	
Κωδ. 667,668 «Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης»	2,57	0,01
Κωδ. 413 «Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα»	-8.543,28	

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι από τον προσφεύγοντα έχει δηλωθεί στον κωδικό 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. Κλπ» το ποσό των 700,00€.

Επειδή από τον προσφεύγοντα στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 δεν δηλώθηκαν δαπάνες διαβίωσης.

Επειδή από την αξιοποίηση των στοιχείων της ΠΟΛ. 1033/2014, όσον αφορά τις συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής προκύπτουν τα κάτωθι για τον προσφεύγοντα:

ΣΥΝΑΜΑΓΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΩΝ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (Άρθρο 1.4.δ ΠΟΛ 1033/2014)				
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΠΟ	ΜΕΧΡΙ	ΠΟΣΟ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΑΜΑΓΩΝ
.....	01/01/2018	31/01/2018	11,94	1
.....	01/01/2018	31/01/2018	2.956,40	94
.....	01/02/2018	28/02/2018	1.838,37	59
.....	01/03/2018	31/03/2018	132,98	12
.....	01/03/2018	31/03/2018	2.518,08	88
.....	01/04/2018	30/04/2018	2.333,65	249
.....	01/04/2018	30/04/2018	2.746,22	82
.....	01/05/2018	31/05/2018	1.594,22	56
.....	01/05/2018	31/05/2018	16,98	1
.....	01/05/2018	31/05/2018	3.454,28	381
.....	01/06/2018	30/06/2018	4.081,52	389
.....	01/06/2018	30/06/2018	1.482,30	56
.....	01/07/2018	31/07/2018	5.010,49	500
.....	01/07/2018	31/07/2018	1.631,48	93
.....	01/08/2018	31/08/2018	5.776,64	616
.....	01/08/2018	31/08/2018	1.169,22	81
.....	01/09/2018	30/09/2018	344,69	41
.....	01/09/2018	30/09/2018	4.672,76	484
.....	01/10/2018	31/10/2018	1.627,57	63
.....	01/10/2018	31/10/2018	8.092,04	834
.....	01/11/2018	30/11/2018	39,98	1
.....	01/11/2018	30/11/2018	780,59	40
.....	01/11/2018	30/11/2018	7.235,92	777
.....	01/12/2018	31/12/2018	1.238,84	71
.....	01/12/2018	31/12/2018	7.530,85	822
ΣΥΝΟΛΟ	68.318,01			

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2018 συντρέχει η προϋπόθεση που ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθ. 28 του ν.4172/2013 καθόσον τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη, με βάση το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του με την εφαρμογή συντελεστή μικτού κέρδους επί του συνόλου των αγορών του για κάθε ελεγχόμενο έτος. Επιπλέον, επικουρικά ισχυρίζεται ότι εφόσον ο έλεγχος έκρινε ότι όφειλε να είχε υπολογίσει ως απόθεμα έναρξης το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης το 10% των αγορών της τρέχουσας χρήσης, όφειλε να μειώσει κατά τη σχετική αναλογία το κόστος πωληθέντων και όχι να θεωρήσει αυθαίρετα ότι είχε προβεί σε πωλήσεις του συνόλου των αγορών του.

Επειδή όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, στις περιπτώσεις που για κάποιο πωλούμενο είδος (.....) ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος των πωλήσεων, ο προσδιορισμός αυτός έγινε με τη χρήση ενός συντελεστή μικτού κέρδους, όπως αυτός προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, επί του δηλωθέντος κόστους πωληθέντων, το οποίο ταυτιζόταν με τις αγορές εμπορευμάτων.

Επειδή ο ίδιος ο προσφεύγων στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) για τα φορολογικά έτη 2017 - 2018 δήλωσε (μετέφερε) : 1. μηδενικό απόθεμα εμπορευμάτων έναρξης και λήξης 2. κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων χρήσης και 3. προέβη στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, εκτός των άλλων, σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα των στοιχείων 1. και 2. Συγκεκριμένα:

Φορ. έτη	Σύνολο αγορών	Κόστος πωληθέντων	Αποθέματα έναρξης	Αποθέματα λήξης
2017	102.939,08	102.939,08	0,00	0,00
2018	315.501,41	315.501,41	0,00	0,00

Επειδή εκτός των ανωτέρω με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε ο προσφεύγων για το προηγούμενο και το επόμενο (των ελεγχόμενων ετών) έτος, ήτοι 1. έτος 2016 για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, εκτός των άλλων, ως κόστος πωληθέντων υπολόγισε το σύνολο των αγορών και 2. έτος 2019 για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, εκτός των άλλων, ως κόστος πωληθέντων δεν υπολόγισε απογραφή έναρξης ήτοι απογραφή λήξης προηγούμενου έτους.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται στο τέλος του έτους 2017 είχε υψηλές αγορές λόγω της προετοιμασίας και έναρξης λειτουργίας του νέου υποκαταστήματος τον Ιανουάριο του 2018. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι: α) οι αγορές αυτές δικαιολογούν τις αυξημένες αγορές εντός του 2017 έναντι των φαινομενικά, κατ' αναλογία, μειωμένων πωλήσεων, με αποτέλεσμα να προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού κέρδους και β) οι αγορές αυτές δικαιολογούν τις αυξημένες πωλήσεις εντός του 2018 έναντι των φαινομενικά κατ' αναλογία μειωμένων αγορών εντός του 2018, με αποτέλεσμα να προκύπτει υψηλός συντελεστής μικτού κέρδους.

Επειδή από την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) του προσφεύγοντος φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 προκύπτουν τα ακόλουθα:

	2016	2017	2018
Αγορές εμπορευμάτων	135.734,35	102.939,08	315.501,41
Κόστος Πωληθέντων	135.734,35	102.939,08	315.501,41
Ακαθάριστα έσοδα	150.152,18	107.170,92	345.110,79

Από τον ως άνω πίνακα δεν προκύπτουν αυξημένες αγορές το 2017, όπως επικαλείται ο προσφεύγων. Αντίθετα οι αγορές αυξήθηκαν το 2018 κατά 306,49% (315.501,41/102.939,08) όπως και τα ακαθάριστα έσοδα κατά 322,02% (345.110,79/107.170,92).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένης εφαρμογής συντελεστή μικτού κέρδους επί του συνόλου των αγορών του απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** α) του υπ' αριθμ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, β) του υπ' αριθμ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και δ) της υπ' αριθμ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	1.932,87
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	966,44
Σύνολο για καταβολή	2.899,31

Β) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	2.403,50
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	1.201,75
Σύνολο για καταβολή	3.605,25

Γ) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	2.153,40
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν.4987/2022	1.076,70
Σύνολο για καταβολή	3.230,10

Δ) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	4.492,19
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν.4987/2022	2.246,10
Σύνολο για καταβολή	6.738,29

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

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