



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/04/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 975

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ:

- α) της υπ' αριθ. /14.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020,
- β) της υπ' αριθ. /14.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021,
- γ) της υπ' αριθ. /14.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020,
- δ) της υπ' αριθ. /14.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /14.11.2023 και /14.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. /14.11.2023 και /14.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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 την υπ' αριθ. /14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2020 ποσού 9.392,46€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούνται ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία και τις υπηρεσίες επισκευής ψυκτικών και κλιματιστικών συσκευών, φόρος ποσού 1.234,34€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 617,17€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.851,51€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυβείσας ύλης ύψους 14.373,90€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από την εμπορική δραστηριότητα στο ποσό των 47.660,62€ έναντι δηλωθέντων ποσού 33.286,72€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών και β) στην προσθήκη ποσού 226,22€ αποσβέσεων παγίων, ως λογιστικής διαφοράς, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 24 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. /14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος του φορολογικού έτους 2021 από 27.904,70€ σε 1.321,17€, ήτοι κατά το ποσό των 26.583,53€. Η διαφορά αυτή οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυβείσας ύλης 26.357,31€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από την εμπορική δραστηριότητα στο ποσό των 66.730,86€ έναντι δηλωθέντων ποσού 40.373,55€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών και β) στην προσθήκη ποσού 226,22€ αποσβέσεων παγίων, ως λογιστικής διαφοράς, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 24 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. /14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 159,11€, και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 3.290,62€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.645,31€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 4.935,93€, λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των

αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυβεισών εκροών ποσού 14.373,90€ και φόρου αυτών με συντελεστή 24% ύψους 3.449,73€.

Με την υπ' αριθ./14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 174,08€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, κύριος φόρος ποσού 6.310,79€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 3.155,40€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 9.466,19€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 159,11€ και β) επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυβεισών εκροών ποσού 26.357,31€ και φόρου αυτών με συντελεστή 24% ύψους 6.325,76€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 14/11/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της/08.03.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ΚΦΔ, καθότι ο προσφεύγων εμφάνιζε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης που δεν καλύπτονταν από το διαθέσιμο εισόδημά του. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών (mark up method), ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών λόγω έλλειψης προϋποθέσεων. Παραβίαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Στις προσωπικές δαπάνες συμπεριλήφθηκαν και επαγγελματικές δαπάνες.
2. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής. Το δείγμα του ελέγχου δεν είναι ομοιόμορφο και αντιπροσωπευτικό των συναλλαγών.
3. Παράνομος ο καταλογισμός του ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με έμμεση τεχνική.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει*

η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 15 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «... 3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1... 4. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει απόφαση με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες, σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1033/2014 (ΦΕΚ Β' 276) Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1054/2015 (ΦΕΚ Β' 495) καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής

ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, για το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΚΦΔ.

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. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «...2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «... 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... 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης... 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. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε

απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «... 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 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... 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. 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, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «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, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 14/11/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, βάσει βιβλίων και

στοιχείων του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2020 τα ακαθάριστα έσοδά του από την εμπορική δραστηριότητα της πώλησης ψυκτικών και κλιματιστικών συσκευών ανήλθαν σε 33.286,72€, από τις υπηρεσίες επισκευής ψυκτικών και κλιματιστικών συσκευών σε 10.052,10€, το κόστος πωληθέντων σε 45.457,81€, το μικτό κέρδος σε -2.148,99€, τα λοιπά έσοδα σε 800,00€, τα λειτουργικά έξοδα και οι αποσβέσεις σε 13.570,61€ και οι ζημιές σε 14.920,22€, και κατά το φορολογικό έτος 2021, τα ακαθάριστα έσοδά του από την εμπορική δραστηριότητα της πώλησης ψυκτικών και κλιματιστικών συσκευών ανήλθαν σε 40.373,55€, από τις υπηρεσίες επισκευής ψυκτικών και κλιματιστικών συσκευών σε 6.106,12€, το κόστος πωληθέντων σε 57.298,41€, το μικτό κέρδος σε -10.818,74€, τα λειτουργικά έξοδα και οι αποσβέσεις σε 19.085,96€ και οι ζημιές σε 25.904,70€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2020, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης επί των εσόδων ήταν αρνητικό (-4,96%) και ο συντελεστής καθαρού κέρδους ήταν επίσης αρνητικός (-34,42%), και κατά το έτος 2021, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης επί των εσόδων ήταν αρνητικό (-23,28%) και ο συντελεστής καθαρού κέρδους ήταν επίσης αρνητικός (-55,73%).

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α.1293/2019 απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος του προσφεύγοντος (3.601,34€ το 2020 και 2.701,47€ το 2021) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης (που προσδιορίστηκαν σε 10.098,96€ το 2020 και 23.316,12€ το 2020).

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση εμπορικής ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών (mark up method), κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, με την υπ' αριθ./20.09.2023 απόφασή του.

Ακολούθως, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος των συνολικών αγορών λευκών ηλεκτρικών συσκευών και κλιματιστικών συστημάτων, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, σε 33.801,86€ για το έτος 2020 και 44.785,81€ για το έτος 2021. Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή, αξιοποιώντας φορολογικά στοιχεία αγορών και πώλησης, προσδιόρισε αρχικά την αναλογία (δείκτη) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων [Αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ – Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Μέση Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ], σε δείγμα συναλλαγών που αφορούσαν λευκές ηλεκτρικές συσκευές και κλιματιστικά συστήματα, εξήγαγε τη μέση αναλογία (μέσο δείκτη) αυτών και έπειτα υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα με την εφαρμογή του ανωτέρω συντελεστή στο κόστος πωληθέντων [Εσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Μέση αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)]. Συγκεκριμένα, με δεδομένο ότι ο προσφεύγων δε διενήργησε απογραφή έναρξης και λήξης ιδιόκτητων αποθεμάτων κατά τα υπό κρίση έτη, η μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς προσδιορίστηκε σε 1,41 για το έτος 2020 και 1,49 για το έτος 2021.

Κατόπιν τούτου, τα ακαθάριστα έσοδα από την εμπορική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν σε 47.660,62€ για το έτος 2020 (κόστος πωληθέντων 33.801,868€ x μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς 1,41) και 66.730,86€ για το έτος 2021 (κόστος πωληθέντων 44.785,81€ x μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς 1,49). Κατόπιν των ανωτέρω, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, διαπιστώθηκαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 14.373,90€ και 26.357,31€, αντίστοιχα.

Έπειτα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και της ενότητας Δ' της Ε.2016/2020 εγκυκλίου, προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές στη φορολογία του ΦΠΑ με την προσθήκη των διαφορών με συντελεστή ΦΠΑ 24% καθότι τα προσδιορισθέντα με την έμμεση τεχνική έσοδα αφορούσαν την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του διότι στις προσωπικές δαπάνες του συμπεριλήφθηκαν ποσά που ανάγονται στην επαγγελματική του δραστηριότητα. Εντούτοις, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η συσχέτιση των χρεώσεων των τραπεζικών του λογαριασμών με συναλλαγές στο πλαίσιο άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθότι δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά/αποδεικτικά στοιχεία. Εξάλλου, μόνο το ύψος των καταβολών για συναλλαγές μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αντλήθηκε από τα στοιχεία που απέστειλαν οι τράπεζες σύμφωνα με την ΠΟΛ.1033/2014 και για τις οποίες ουδέν στοιχείο προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, ανήλθε σε 3.640,00€ και 14.480,00€ στα έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα, ήτοι υψηλότερα των δηλωθέντων πραγματικών εισοδημάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η επιλογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών είναι μη νόμιμη καθότι δεν είναι πρόσφορη. Εντούτοις, ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ούτε από τις κανονιστικές αποφάσεις ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) και Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) πηγάζει οποιοσδήποτε περιορισμός στην επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η δε απόφαση της έγκρισης του έμμεσου προσδιορισμού αποσκοπεί στη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος με την επιλογή της προσφορότερης τεχνικής. Περαιτέρω, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για εξαγωγή αξιόπιστης αναλογίας διότι, όπως διευκρινίστηκε και με την εγκύκλιο Ε.2016/2020, 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, συγκεκριμένους προμηθευτές και ως ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δύναται να εφαρμόσει περισσότερες από μία έμμεσες τεχνικές και ακολούθως, να συγκρίνει τα αποτελέσματα των προσδιορισμών (έμμεσων και γενικών διατάξεων) και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα να λάβει το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Εν προκειμένω, η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος (και μόνο για την εμπορική δραστηριότητα και όχι για τις υπηρεσίες) πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 4 της

Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, με την υπ' αριθ. .../20.09.2023 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη ότι στα ελεγχόμενα έτη δηλώθηκαν ζημιές μεγάλου ύψους, το μικτό περιθώριο κέρδους ήταν αρνητικό, δεν υφίστατο μεγάλος όγκος αποθεμάτων, η συσχέτιση αγορασθέντος και πωληθέντος εμπορεύματος ήταν ευχερής και παρατηρούνταν μικρή διασπορά βασικών προμηθευτών.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών διότι το δείγμα του ελέγχου δεν είναι ομοιόμορφο και αντιπροσωπευτικό των συναλλαγών και κατ' επέκταση οι τιμές που εξήχθησαν (αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς) δεν είναι αξιόπιστες. Ωστόσο, η μέση αναλογία αυτών προέκυψε από τη σύγκριση τιμολογίων αγορών και πώλησης του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας τυχαίο δείγμα αυτών και ειδικότερα 7 εκ των 36 τιμολογίων πώλησης για το έτος 2020 και 13 εκ των 47 για το έτος 2021, με συσχέτισμό των διακινήθοντων εμπορευμάτων. Εξάλλου, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκομίζει ούτε επικαλείται τέτοιο από το οποίο να προκύπτει διαφορετική αναλογία μικτού περιθωρίου κέρδους.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται αφενός ότι ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών συνεπεία του επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων είναι μη νόμιμος και αφετέρου ότι δεν διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος του ΦΠΑ. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, ο οποίος πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/2013, εσφαλμένης επιλογής και εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής, και μη νόμιμης επιβολής ΦΠΑ, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Επειδή, ουδείς άλλος ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα αναφορικά με τις λοιπές διαφορές που διαπιστώθηκαν, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /18.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος	1.234,34 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	617,17 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	1.851,51 €

Υπ' αριθ./14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

Μείωση ζημιάς χρήσης	26.583,53 €
----------------------	-------------

Υπ' αριθ./14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	159,11 €
Κύριος φόρος	3.290,62 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.645,31 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	4.935,93 €

Υπ' αριθ./14.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	174,08 €
Κύριος φόρος	6.310,79 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	3.155,40 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	9.466,19 €

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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