



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-01-2024

Αριθμός απόφασης: 134

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του επιτηδευματία «.....» με ΑΦΜ, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο σιδηρικών», που εδρεύει στη, κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 11.925,40€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 5.962,70€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.680,53€, ήτοι συνολικά ποσό **19.568,63€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 7.964,33€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 3.982,17€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.031,15€, ήτοι συνολικά ποσό **12.977,65€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. 333/08-07-2020 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.) και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την οποία «το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης» και κατόπιν έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της, προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημά του με την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών (mark up method), η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Έλλειψη αιτιολογίας και πλημμελής τεκμηρίωση, όσον αφορά την προσφυγή στη διαδικασία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους, λόγω λανθασμένου υπολογισμού της αρχικής και της τελικής τιμής των προϊόντων.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.[..] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο **άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «.....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, στο **άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το **άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ.**, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.Τ.Ε. 451/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»*.

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως τροποποιήθηκε με το **άρθρο 22 του Ν. 4223/2013**, η παράγραφος 1 και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι: *«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του*

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 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, με την εγκύκλιο Ε. 2015/31-1-2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται ότι: Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.{..} 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. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με τα άρθρα 1,2,3,5 και 7 της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: **Άρθρο 1: Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.** Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωλήσεων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. **Άρθρο 2: Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του**

άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών: Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωλήσεων/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 πωλήσεων/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: {...}. **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 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 τις περιπτώσεις Α' και Δ' της Ε. 2016/31-01-2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α. 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Ειδικότερα: **Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών.** Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να

ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωλήσεων, 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 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: α) επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, β) επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωλήσεων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης και γ) 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.{....}. 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. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων

συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λ.π.».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με οποιαδήποτε έμμεση τεχνική επιλεχθεί, όπως ορίζονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. [...] Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...] Άρθρο 11 - Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α. 1293/2019, ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2017, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και

από το σύστημα ELENXIS (δαπάνες πιστωτικών καρτών, ΠΟΛ. 1033/2014), κατά περίπτωση, για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε δήλωση μετά της συζύγου του, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2017	2017
	Του υπόχρεου€	Της συζύγου €
1. Εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις		
2. Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο	480,00	
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	5,21	0,22
4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία		
5.Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	5.451,87	2.364,78
6.Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα		
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	5.937,08	2.365,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	8.302,08	
1.Δαπάνες ιδιωτικής ασφάλισης	14,76	
2.Δαπάνες ΟΤΕ (ΠΟΛ 1033/2014)	2.269,59	
4.Δαπάνες καταβληθείσες στη Δ.Ο.Υ.	204,32	
5.Δαπάνη ηλεκτρικής ενέργειας	2.637,00	
6. Δαπάνη ύδρευσης	220,71	
5.Τέλη κυκλοφορίας		
6.Δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (049,050)	58.913,04	9.733,93
7.Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων		3.327,61
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	64.259,42	13.061,54
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	77.320,96	

Επειδή, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι προσδιορισμού των εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας από επιχειρηματική δραστηριότητα *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής αναλογιών*, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος, ποσού 8.302,08€, δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 77.320,96€.

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2018, το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα και από το σύστημα ELENXIS (δαπάνες πιστωτικών καρτών, ΠΟΛ. 1033/2014), κατά περίπτωση,

για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε δήλωση μετά της συζύγου του, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2018	2018
	Του υπόχρεου€	Της συζύγου €
1. Εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις		
2. Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο	840,00	
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	33,31	0,17
4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία		
5.Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα		8.163,58
6.Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	(1.560,64)	
Συνολικό πραγματικό εισόδημα	(687,33)	8.163,75
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	8.163,75	
1.Δαπάνες ιδιωτικής ασφάλισης		
2.Δαπάνες ΟΤΕ (ΠΟΛ 1033/2014)	4.379,76	
4.Δαπάνες καταβληθείσες στη Δ.Ο.Υ.	4.367,35	
5.Τέλη κυκλοφορίας		
6.Δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (049,050)		25.527,57
7.Δαπάνη ηλεκτρικής ενέργειας	2.554,00	
8. Δαπάνη ύδρευσης	242,17	
9.Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων		3.327,61
Συνολικές πραγματικές δαπάνες	11.543,28	28.855,18
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	40.398,46	

Επειδή, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι προσδιορισμού των εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας από επιχειρηματική δραστηριότητα *με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής αναλογιών*, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματός του, ποσού 8.163,75€, δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 40.398,46€.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, για έλλειψη αιτιολογίας και πλημμελή τεκμηρίωση, όσον αφορά την προσφυγή στη διαδικασία της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας στη φορολογία εισοδήματος, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, κάθε κρινόμενου έτους, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματά της (κέρδη ή ζημίες περιόδου) βάσει ελέγχου.

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «χρώματα» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς με μέση αναλογία 1,47, ήτοι λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 47% επί της αγοράς-κόστους είκοσι δύο (22) ειδών χρωμάτων, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά της χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και ποσοστό φύρας αυτών 10%, κατά το φορολογικό έτος 2017, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ (3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 X 3)
1,47	1,32	60,82%	0,81

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «υδραυλικά» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς με μέση αναλογία 1,57, ήτοι λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 57% επί της αγοράς-κόστους είκοσι πέντε (25) ειδών υδραυλικών, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά της χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και ποσοστό φύρας 10%, κατά το φορολογικό έτος 2017, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ (3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 X 3)
1,57	1,41	7,84%	0,11

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «εργαλεία» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς με μέση αναλογία 1,74, ήτοι λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 74% επί αγοράς-κόστους δώδεκα (12) ειδών εργαλείων, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά της χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και ποσοστό φύρας 10%, κατά το φορολογικό έτος 2017, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ (3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 X 3)
1,74	1,57	1,96%	0,03

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «σιδηρικά» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς σε μέση αναλογία 1,73, ήτοι λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 73% επί αγοράς-κόστους είκοσι τριών (23) ειδών σιδηρικών, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά της χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και ποσοστό φύρας 10%, κατά το φορολογικό έτος 2017, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ(3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 X 3)
1,73	1,56	29,38%	0,46

Επειδή, ακολούθως η φορολογική αρχή, προσδιόρισε μέση σταθμισμένη αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς ανά γενική κατηγορία αγαθών, βάσει του ποσοστού συμμετοχής των ακαθαρίστων εσόδων της κάθε κατηγορίας (εμπορευμάτων και προϊόντων) στη συνολική αξία των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, ήτοι **συνολικό μέσο περιθώριο κέρδους της 41%**, ως ακολούθως:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΓΑΘΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ /ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ /ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ
ΧΡΩΜΑΤΑ	60,82%	1,32	0,81
ΥΔΡΑΥΛΙΚΑ	7,84%	1,41	0,11
ΕΡΓΑΛΕΙΑ	1,96%	1,57	0,03
ΣΙΔΗΡΙΚΑ	29,38%	1,56	0,46
ΣΥΝΟΛΑ	100,00%		1,41

Επειδή, περαιτέρω η φορολογική αρχή, προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2017, ως ακολούθως:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	144.032,72
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	$144.032,72 \times 1,41 = 203.086,14$
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	203.086,14

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «χρώματα» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς με μέση αναλογία 1,47, ήτοι **λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 47%** επί αγοράς-κόστους είκοσι έξι (26) ειδών χρωμάτων, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά της χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και **ποσοστό φύρας αυτών 10%**, κατά το φορολογικό έτος 2018, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ (3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 X 3)
1,47	1,33	61,12%	0,81

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «υδραυλικά» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς σε μέση αναλογία 1,70, ήτοι **λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 70%** επί αγοράς-κόστους είκοσι (20) ειδών υδραυλικών, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά της χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και **ποσοστό φύρας 10%**, κατά το φορολογικό έτος 2018, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ (3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 X 3)
1,70	1,53	7,78%	0,12

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «εργαλεία» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς σε μέση αναλογία 1,71, ήτοι λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 71% επί αγοράς-κόστους δώδεκα (12) ειδών εργαλείων, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά της χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και ποσοστό φύρας 10%, κατά το φορολογικό έτος 2018, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ (3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 Χ 3)
1,71	1,54	1,94%	0,03

Επειδή η φορολογική αρχή, για τη γενική κατηγορία αγαθών «σιδηρικά» προσδιόρισε, την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς σε μέση αναλογία 1,57, ήτοι λόγισε ποσοστό μικτού κέρδους 57% επί αγοράς-κόστους τριάντα πέντε (35)) ειδών σιδηρικών, με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά χονδρικής διάθεσης (Τ.Π.) και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) εκδόσεως των προμηθευτών της για τα είδη αυτά και ποσοστό φύρας 10%, κατά το φορολογικό έτος 2018, επομένως υπολόγισε μέση σταθμισμένη αναλογία, ως ακολούθως:

ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ (1)	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΥΡΑ (2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΤΖΙΡΟΥ (3)	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ (2 Χ 3)
1,57	1,41	29,16%	0,41

Επειδή, ακολούθως η φορολογική αρχή, προσδιόρισε μέση σταθμισμένη αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς ανά κατηγορία αγαθών βάσει του ποσοστού συμμετοχής κάθε κατηγορίας αγαθών στη συνολική αξία των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, ήτοι συνολικό μέσο περιθώριο κέρδους 37%, ως ακολούθως:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΓΑΘΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ /ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ /ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ
ΧΡΩΜΑΤΑ	61,12%	1,33	0,81
ΥΔΡΑΥΛΙΚΑ	7,78%	1,53	0,12
ΕΡΓΑΛΕΙΑ	1,94%	1,54	0,03
ΣΙΔΗΡΙΚΑ	29,16%	1,41	0,41
ΣΥΝΟΛΑ	100,00%		1,37

Επειδή, περαιτέρω η φορολογική αρχή, προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2018, ως ακολούθως:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	140.036,17
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	$140.036,17 \times 1,37 = 191.849,55$
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	191.849,55

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τιμές πώλησης των αγαθών από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια Πώλησης) καθώς δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο οι Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) που αιτήθηκε αυτός. Ωστόσο, σύμφωνα με τις επικρατούσες συνθήκες στις εμπορικές συναλλαγές, τα συναλλακτικά ήθη και την επιχειρηματική πρακτική, οι χονδρικές τιμές διάθεσης των αγαθών σε επιτηδευματίες είναι μικρότερες από τις τιμές λιανικής πώλησης των ίδιων ειδών σε ιδιώτες-πελάτες της.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων επικαλείται ότι: «Τα προϊόντα «.....» και «.....» τα προμηθεύεται από την νομική οντότητα «.....», με διαφορετική τιμή αγοράς του καθενός, χωρίς να αναφέρει την τιμή κτήσης αυτών. Για τη χρήση 2017, ο έλεγχος υπολόγισε την τιμή αγοράς του προϊόντος αθροίζοντας τις επί μέρους αγορές ($7,50 + 4,10 = 11,60$ € αντίστοιχα)». Εν τούτοις, η προαναφερόμενη τιμή αγοράς που λόγισε η ελεγκτική αρχή κατέληξε προς όφελος του προσφεύγοντος στον προσδιορισμό του μέσου σταθμικού περιθωρίου κέρδους επί κόστους που πραγματοποιεί η ατομική του οντότητα, καθότι η τιμή κτήσης κάθε μεμονωμένου εμπορεύματος από τα ανωτέρω (4,10€ ή 7,50€) ή η μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς αυτού είναι μικρότερη της αθροιστικά υπολογισθείσας βάσει ελέγχου.

Επειδή, ακολούθως αναφέρει ότι: «Όσον αφορά τα είδη με γενικές περιγραφές όπως «τσιμεντόχρωμα», «λαδομπογιά», «πλαστικό», «αντάπτορας», «καζανάκι», «διακόπτης καλοριφέρ», κ.λ.π., αντιλαμβάνεστε ότι χωρίς χαρακτηριστικά, μάρκα, τύπο, ποσότητα δεν είναι δυνατόν να γίνει αντιληπτό σε ποια είδη αναφέρεται ο έλεγχος για να προβληθούν οι απαραίτητες ενστάσεις τόσο για το 2017 όσο και για το 2018. Στον πίνακα χρωμάτων της χρήσης 2018 τα προϊόντα με αριθμό 8, 22 και 23 όπως 9 και 19 έχουν ίδια ονομασία, όπως και σε προϊόντα με αναφορά πλαστικό, σιλικόνη, τρυπάνι, γυαλόχαρτο δεν προσδιορίζετε επαρκώς το προϊόν για την αντιστοίχιση τους». Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή από το σύνολο των ειδών, ογδόντα δύο (82) και ενενήντα τρία (93), που υπολόγισε προκειμένου να προσδιορίσει το επιτυγχανόμενο πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους επί των αγορών των εμπορεύσιμων αγαθών της, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, μεταξύ των άλλων, έλαβε υπόψη για την κατηγορία αγαθών: α) «λαδομπογιά», τα είδη «λαδομπογιά 1 λίτρο» και «λαδομπογιά 2,5 λίτρα» β) «πλαστικό» τα είδη «πλαστικό 3 λίτρων» και «πλαστικό 10 λίτρων» γ) «διακόπτης» τα είδη «διακόπτης καλοριφέρ», «διακοπτάκι 1/2/-1/2», «διακόπτης σφαιρικός 1/2», ενώ ο προσφεύγων δεν επικαλείται ποια είναι τα συγκεκριμένα είδη της κάθε κατηγορίας αγαθών της επιχείρησής του και δεν αιτιολογεί ποιο το επιτυγχανόμενο πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους επί των αγορών της, κάθε εμπορεύσιμου είδους της, το ποσοστό συμμετοχής του στα ακαθάριστα έσοδά της κ.λ.π..

Επειδή, σύμφωνα και με τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο Ε. 2016/2020, για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής αναλογιών (mark up method), μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, λαμβάνεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση), βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής που προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση, είτε από τρίτες πηγές και προς τούτο η ελεγκτική αρχή οφείλει το πρώτον να εξαντλήσει τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης για το κόστος, τις τιμές πώλησης και τις ποσότητες των εμπορευμάτων.

Επειδή, η φορολογική αρχή επέλεξε ως πιο αξιόπιστα, τα εσωτερικά συγκριτικά της στοιχεία που αφορούν σε χονδρικές πωλήσεις της προς επιτηδευματίες, στους οποίους οι τιμές διάθεσης των αγαθών είναι μικρότερες από τις τιμές λιανικής πώλησης των ίδιων ειδών σε ιδιώτες-πελάτες της, επομένως λόγισε μέσο σταθμικό περιθώριο κέρδους επί κόστους (περιθώριο μικτού κέρδους) του προσφεύγοντος, μικρότερο από το πραγματικό επιτυγχανόμενο αυτού.

Επειδή, με βάση την παρούσα απόφαση, δεν χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης.

Επειδή ο προσδιοριζόμενος, από τη φορολογική αρχή, δείκτης περιθωρίου μικτού κέρδους 41% και 37% επί του κόστους του συνόλου των αγαθών της, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, με βάση τις επικρατούσες συνθήκες στην αγορά, τη κοινή πείρα, τα χαρακτηριστικά του προσφεύγοντος (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες, ανταγωνισμός κ.λ.π.) κρίνεται ότι προσδιορίστηκε με αξιόπιστο τρόπο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, κρίνονται αναπόδεικτοι.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα, κόστος πωλήσεων, μικτό και καθαρό λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα, βάσει δηλώσεων, ελέγχου και παρούσας απόφασης, για κάθε κρινόμενο φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2017)

ΕΜΠΟΡΙΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	163.816,22	203.086,14	203.086,14	39.269,92
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	144.032,72	144.032,72	144.032,72	-
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	19.783,50	59.053,42	59.053,42	39.269,92
Λοιπά έξοδα εξαιρούμενων των τόκων και αποσβέσεων	10.282,54	10.282,54	10.282,54	
Αποσβέσεις	4.049,09	4.049,09	4.049,09	
Αποτελέσματα προ φόρων	5.451,87	44.721,79	44.721,79	39.269,92
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	5.451,87	44.721,79	44.721,79	39.269,92

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2018)

ΕΜΠΟΡΙΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	154.858,35	191.849,55	191.849,55	36.991,20
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	140.036,17	140.036,17	140.036,17	-
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	14.822,18	51.813,38	51.813,38	36.991,20
Λοιπά έξοδα εξαιρούμενων των τόκων και αποσβέσεων	12.187,41	12.187,41	12.187,41	-
Αποσβέσεις	4.195,41	4.195,41	4.195,41	-
Αποτελέσματα προ φόρων	(1.560,64)	35.430,56	35.430,56	36.991,20
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(1.560,64)	35.430,56	35.430,56	36.991,20

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου ο προσδιορισμού του μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους, λόγω λανθασμένου υπολογισμού της αρχικής και της τελικής τιμής των προϊόντων της, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....», με ΑΦΜ, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο σιδηρικών», που εδρεύει στη, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	5.457,08	44.727,00	44.727,00	39.269,92
	Της συζύγου	2.365,00	2.365,00	2.365,00	0,00
Χρεωστικό ποσό		1.363,40	13.288,80	13.288,80	11.925,40
Προκαταβολή φόρου		1.363,41	1.363,41	1.363,41	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			5.962,70	5.962,70	5.962,70
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.680,53	1.680,53	1.680,53
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		4.026,81	23.595,44	23.595,44	19.568,63

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	33,31	35.463,87	35.463,87	35.430,56
	Της συζύγου	8.163,75	8.163,75	8.163,75	0,00
Πιστωτικό ποσό					
Χρεωστικό ποσό		1.162,20	9.126,53	9.126,53	7.964,33
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.982,17	3.982,17	3.982,17
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.031,15	1.031,15	1.031,15
Διαφορά συμψηφισμού		2.462,20	2.462,20	2.462,20	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		0,00	12.977,65	12.977,65	12.977,65

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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