



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/02/2025

Αριθμός απόφασης: 400

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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)*».

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικος κατά της υπ'

αριθμ.....Οριστικής Πράξης 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. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη 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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 5.474,13€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024) ποσού 2.573,01€, ήτοι συνολικό ποσό 8.047,14€.Επισημαίνεται ότι λόγω επιβολής προστίμου του αρθ.57 παρ.6 του ν.5104/2024 ύψους 164,05€ με την υπ' αριθ.πράξη, το εν λόγω ποσό αφαιρέθηκε από το πρόστιμο της προσβαλλόμενης πράξης ($5.474,13 \times 50\% = 2.737,06€ - 164,05€ = 2.573,01€$).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και εφαρμογής διατάξεων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Οι δηλωθείσες δραστηριότητες του προσφεύγοντα έχουν ως κάτωθι:

Κωδικός	Περιγραφή	Είδος	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης
.....	Κύρια	26.08.2013	
.....	Δευτερεύουσα	26.08.2013	06.02.2018
.....	Δευτερεύουσα	01.02.2018	
.....	Δευτερεύουσα	26.08.2013	
.....	Δευτερεύουσα	26.08.2013	
.....	Δευτερεύουσα	26.08.2013	
.....	Δευτερεύουσα	26.08.2013	
.....	Δευτερεύουσα	22.06.2018	

Όσον αφορά τον έλεγχο της φορολογίας Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Μη αναγνώριση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000, αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας καθαρής αξίας 573,92€ πλέον Φ.Π.Α. 113,34€.
- Έλαβε 18 φορολογικά στοιχεία για αγορές εμπορευμάτων άνευ Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ν.2859/2000. Οι εν λόγω αγορές δεν μεταφέρθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1150/2017 και της

ΠΟΛ.1082/2015, όφειλε να προσαυξήσει την αξία τόσο των φορολογητέων – κωδικός «303» όσο και των εισροών – «366» της οικείας φορολογικής περιόδου, με την καθαρή αξία των εν λόγω αγορών ύψους 4.514,82€ Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 1.083,56 αντίστοιχα θα έπρεπε να προσαυξήσει τόσο το φόρο εκροών – κωδικός «333» - όσο και το φόρο εισροών της ίδια φορολογικής περιόδου – κωδικός «386». Από την εν λόγω διαπίστωση δεν προκύπτει διαφορά καταβολής Φ.Π.Α..

- Ο προσφεύγων εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία χωρίς Φ.Π.Α. για πωλήσεις κινητών και laptop συνολικής αξίας 2.106,45€. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ. 1150/29.09.2017, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις καταβολής του φόρου των εν λόγω πωλήσεων από τους αγοραστές των αγαθών, παρότι αυτοί έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους. Από τον έλεγχο προσαυξήθηκαν οι φορολογητέες εκροές κατά 2.106,45€ και ο φόρος εκροών κατά 505,55€.

Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην απόέκθεση φορολογίας εισοδήματος, εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και το άρθρο 32 του ν.5104/2024.Ειδικότερα από τον έλεγχο έγινε εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών μόνο για τον προσδιορισμό των εσόδων που αφορούν πωλούμενα εμπορεύματα ενώ για τα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες έγιναν αποδεκτά τα δηλωθέντα έσοδα. Ειδικότερα, με την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου προσδιορίστηκαν τα έσοδα από τις πωλήσεις από το δηλωθέν ποσό ύψους 54.782,90€ στο ποσό των 75.013,09€, ήτοι διαφορά ύψους 20.230,19€. Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο προσαυξήθηκαν οι φορολογητέες εκροές κατά 20.230,19€ και ο φόρος εκροών κατά 4.855,24€ (20.230,19€ X 24% Συντ. ΦΠΑ) Επιπλέον, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαπιστώθηκε μη έκδοση τουλάχιστον τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.367,09€, πλέον Φ.Π.Α. 328,10€. Τα εν λόγω ποσά δεν προσαυξήσαν τις φορολογητέες εκροές και τον φόρο εκροών καθώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι συμπεριλαμβάνονται στην αξία εκροών μέσω της εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιορίστηκε από τον έλεγχο χρεωστικό υπόλοιπο ως κάτωθι:

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	76.843,07	103.694,53	26.851,46
Αξία φορολογητέων εισροών	63.370,98	67.311,88	3.940,90
Φόρος εκροών	18.442,34	24.886,69	6.444,35
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.442,34	19.412,56	970,22
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	5.474,13	5.474,13

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Νομικές πλημμέλειες λόγω α) της παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και β) παντελούς έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας. Προσκομίστηκαν όλα τα τηρούμενα βιβλία και τα

φορολογικά στοιχεία ενώ οι μη εμφανισθείσες συναλλαγές που αφορούν σε μη έκδοση ανέρχονται μόλις στο ύψος των 1.367,09€ πλέον Φ.Π.Α. 328,10€, ήτοι πολύ μικρή αξία σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. Δεν καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και δεν προέκυψαν παραβάσεις φοροδιαφυγής. Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με την νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας (ενδεικτικά ΣΤΕ 1465/2018), η οποία δέχεται ότι ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμα συντρέχει παράλειψη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι παρά την παράλειψη είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός. Ως εκ τούτου κατά ευθεία παράβαση του νόμου έλαβε χώρα η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013 με αποτέλεσμα να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.5104/2024.

2) Νομική πλημμέλεια ένεκα παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της ειδικότερης έκφρασης αυτής ως αρχή της επιείκειας. Η καθαρή αξία των αποδιδόμενων ως μη έκδοση τεσσάρων φορολογικών στοιχείων ύψους 1.367,09€ πλέον Φ.Π.Α. 24% είναι πολύ μικρή σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 79.160,72€ και παρόλα αυτά η εν λόγω μη έκδοση αποτέλεσε το έρεισμα της χρήσης έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την οποία του καταλογίστηκαν εξοντωτικά ποσά ,τα οποία είναι δυσανάλογα με τις αποδιδόμενες παραβάσεις ακόμα και αν αυτές θεωρηθούν αληθείς και βάσιμες. Επιπλέον, η προσφυγή στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 πρέπει να γίνεται με σύνεση και φειδώ. Τυγχάνουν δε δρακόντειες και ανεπίτρεπτες για την εποχή μας μέθοδοι εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων για ασήμαντες, άλλως ήσσονος σημασίας, μικροπαραβάσεις.

3) Πλημμελής και ως εκ τούτου ακυρωτέα η κρίση του φορολογικού ελέγχου, περί αναπροσαρμογής του συντελεστή μικτού κέρδους (Σ.Μ.Κ). Αναπιολόγητη και αυθαίρετη, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, ότι ο Σ.Μ.Κ., για το φορολογικό έτος 2018 είναι 34,03. Από τον έλεγχο λήφθηκαν υπόψη αποκλειστικά και μόνο κάποια αγαθά που πωλήθηκαν σε τιμές κόστους και εν συνεχεία αναπιολόγητα και κατά παράβαση των αρχών της νομιμότητας, προσδιόρισαν τον Σ.Μ.Κ. επί όλων των πωληθέντων ειδών, από 0,09 βάση βιβλίων σε 34,03.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν

το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

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

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

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

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

...

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

...

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:

...

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 σύμφωνα με την Ε.2016/2020 με θέμα «Έμμεσες τεχνικές ελέγχου»:

«...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 κλπ. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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.*»

Ως προς τον 1^ο και 2^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018 με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την αρχή των αναλογιών. Ειδικότερα, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι περιπτώσεις συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013:

A) Τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας: Ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2018 δεν εξέδωσε τουλάχιστον τέσσερα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.367,09€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 328,10€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ). Η εν λόγω παραβάσεις μη έκδοσης περιγράφονται αναλυτικά στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4038/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

B) Το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ύψους 1.031,23€ δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ύψους 13.610,04€.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πατρών τεκμηριώθηκε επαρκώς και εμπειριστάτως ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Επιπλέον, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 το ποσό της διαφοράς των εσόδων προστέθηκε από τον έλεγχο στις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου **οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρεται ότι ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των πωλήσεων των 20 μεγαλύτερων τιμολογίων πώλησης (χονδρικών) για τα έτη 2018 και 2019 και τα συσχέτισε με τα δεδομένα τελευταίων αγορών τους. Από την αντιπαραβολή 58 πωληθέντων ειδών συνολικής αξίας

23.566,33€ με αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς προσδιορίστηκε το μικτό κέρδος επί των πωλήσεων εμπορευμάτων για το έτος 2018 σε 34,22% και το έτος 2019 σε 36,68%, ως κάτωθι πίνακα:

	2018	2019
Πλήθος ειδών που ελέγχθηκαν	26	33
Αξία πωλήσεων ειδών	15.102,80	8.463,53
Κόστος αγοράς	9.934,70	5.358,89
Μικτό κέρδος	5.168,10	3.104,64
%Μικτού κέρδους	34,22%	36,68%
%Διάμεσο Μικτό κέρδος	34,03%	35,16%
%Μικτού κέρδους ελέγχου	34%	
Αναλογία Εσόδων/αγοράς εμπορευμάτων	1,52	

Το διάμεσο % μικτό κέρδος εμπορευμάτων επί πωλήσεων ανέρχεται σε 34,03% το 2018 και σε 35,16% το 2019. Κατόπιν των ανωτέρω από τον έλεγχο προσδιορίστηκε και για τα δύο έτη ποσοστό 34% και την αναλογία εσόδων πωλήσεων εμπορευμάτων ανά 1 ευρώ αγοράς ειδών σε 1,52 ευρώ. Σημειώνεται ότι τα τιμολόγια που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο περιλαμβάνονται στις σελίδες 15 έως 18 της απόέκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πατρών τεκμηριώθηκε επαρκώς και εμπειριστατωμένα ο Σ.Μ.Κ του προσφεύγοντα και επιπλέον δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι από τον έλεγχο λήφθηκαν υπόψη αποκλειστικά και μόνο κάποια αγαθά που πωλήθηκαν σε τιμές κόστους. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης 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 του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	5.474,13€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024)	2.573,01€
Σύνολο για καταβολή	8.047,14€

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