



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13-02-2025

Αριθμός απόφασης: 319

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. Τη 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα ατομικής επιχείρησης στη, κατά:

- Της με αρ./23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2018,
 - Της με αρ./23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2019,
 - Της με αρ./23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 και
 - Της με αρ./23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2018, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 22.184,78€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 11.092,39€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.191,24€, ήτοι συνολικό ποσό **36.468,41€**.

- Με τη με αριθμό/23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 28.478,77€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 14.239,39€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.446,81€, ήτοι συνολικό ποσό **47.164,97€**.

- Με τη με αρ./23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 20.082,18€ πλέον

προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 10.041,09€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ύψους **30.123,27€**.

- Με τη με αρ. /23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 17.989,26€ πλέον προστίμου του άρθρου 54 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ύψους 8.994,63€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ύψους **26.983,89€**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 23-09-2024 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών που συντάχθηκαν βάσει της αρ. /2024 εντολής ελέγχου. Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει έδρα στη και κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο παλαιών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων. Επιπλέον, κατά τα κρίνόμενα έτη 2018 και 2019, η επιχείρηση τηρούσε απλογραφικά βιβλία και δήλωσε ζημίες ύψους 86.786,09€ για το έτος 2018 και 106.860,35€ για το έτος 2019 ως καθαρό αποτέλεσμα χρήσης.

Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., καθώς κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος επιλέγοντας τέσσερις ομοειδείς προς την ατομική του επιχείρηση οντότητες, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως πολύ μικρές σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2γ του ν. 4308/2014. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα έντυπα Ε3 των τεσσάρων επιλεγμένων ομοειδών επιχειρήσεων για κάθε υπό κρίση έτος. Από τα δεδομένα αυτά, προσδιορίστηκε ο μέσος όρος του συντελεστή ποσοστού μικτού κέρδους (28,09% για το 2018 και 28,99% για το 2019 αντίστοιχα). Στη συνέχεια, ο έλεγχος χρησιμοποίησε αυτό το ποσοστό μικτού κέρδους για τον υπολογισμό των εσόδων του προσφεύγοντος, εφαρμόζοντας το ποσοστό επί του κόστους πωληθέντων, το οποίο προέκυψε από τα οικονομικά δεδομένα των εντύπων Ε3 του προσφεύγοντος. Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί εκτίθενται στο υπόμνημα με αρ. /02-09-2024, ο έλεγχος προχώρησε σε μείωση του κόστους πωληθέντων, αφαιρώντας τις δαπάνες που αφορούν τα «Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας».

Με βάση τα προσδιορισθέντα με τις έμμεσες μεθόδους έσοδα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και

Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παντελώς αναιτιολόγητες, δεν περιλαμβάνουν εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Λανθασμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του μη αναλωθέν κεφάλαιο.
- Τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών του διαβίωσης.
- Ο έλεγχος χρησιμοποίησε ποσοστά και δείκτες από τέσσερις ομοειδείς επιχειρήσεις για τον προσδιορισμό του ποσοστού κέρδους και των εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση έτη. Ωστόσο, δεν ελήφθησαν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ατομικής του επιχείρησης, όπως ο τύπος των εμπορευμάτων, η γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, η γενικότερη εμπορική πολιτική του κλάδου στον οποίο ανήκει, καθώς και τα πραγματικά δεδομένα (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης, μισθοί κ.λπ.).
- Από τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησής του προκύπτει μικτό κέρδος 11,58% και 10,02% τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα. Επιπλέον, επικαλείται ότι ανταλλακτικά πωλήθηκαν ως σκραπ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 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 υπο λογισμό 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....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:
«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 5104/2024 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου..»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1) Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 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 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013' διευκρινίζεται ότι:

«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.

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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν

τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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.....

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιопιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

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.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν

προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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:

A. 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.

B. 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, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 με θέμα 'Παροχή οδηγιών 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 (Α'170)': διευκρινίζεται ότι

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

(β), ποσοστά και δείκτες δύναται 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και

πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

....10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., καθώς κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων της χρήσης δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, ειδικότερα, βάσει των στοιχείων, όπως αυτά αποτυπώνονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα κρίνόμενα έτη καθώς και των πληροφοριών σχετικά με τις προσωπικές δαπάνες (π.χ., δάνεια, πληρωμές εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, πληρωμές εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας κ.λπ.) ,που αντλήθηκαν βάσει της ΠΟΛ 1033/2014, διαπιστώθηκε ότι ο έλεγχος έκρινε ορθά ότι τα δηλούμενα ποσά εισοδημάτων δεν είναι επαρκή για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για εφαρμογή των εμμέσων μεθόδων προσδιορισμού εισοδήματος και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος, επιλέγοντας τέσσερις ομοειδείς προς την ατομική του επιχείρηση οντότητες. Από τα

προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και από τις υποβληθείσες δηλώσεις του, αρχικά προέκυψε ότι ο προσφεύγων είχε αρνητικό μικτό κέρδος (-43,60%) για το έτος 2018 και (-48,97%) για το έτος 2019 και δήλωνε ζημίες ύψους 86.786,09€ και 106.860,35€ αντίστοιχα.

Επειδή, συγκεκριμένα, ο έλεγχος επέλεξε τέσσερις ομοειδείς οντότητες, οι οποίες πληρούν τα κριτήρια για τις πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2γ του ν. 4308/2014 και συμπεριλαμβάνονταν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του προσφεύγοντος. Εν συνεχεία, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα έντυπα Ε3 των τεσσάρων αυτών επιλεγμένων επιχειρήσεων για κάθε κρινόμενο έτος προκειμένου να βρει τα ακαθάριστα έσοδα, το κόστος πωληθέντων και το μικτό κέρδος για καθεμιά από τις τέσσερις επιλεγμένες επιχειρήσεις. Από τα στοιχεία αυτά, υπολογίστηκε ο μέσος όρος του ποσοστού μικτού κέρδους (28,09% για το 2018 και 28,99% για το 2019). Στη συνέχεια, το ποσοστό αυτό εφαρμόστηκε επί του κόστους πωληθέντων του προσφεύγοντος προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα για τα εν λόγω έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ατομικής του επιχείρησης, όπως ο τύπος των εμπορευμάτων, η γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, η γενικότερη εμπορική πολιτική του κλάδου στον οποίο ανήκει, καθώς και τα πραγματικά δεδομένα (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης, μισθοί κ.λπ.), σημαντικά κριτήρια σε σχέση με τις τέσσερις επιλεγμένες οντότητες, τα οποία ενδέχεται να επηρεάζουν τον προσδιορισμό του εισοδήματος και τη συνακόλουθη φορολογική εκτίμηση.

Επειδή, για τα κρινόμενα έτη 2018-2019, ως προς τις τέσσερις ομοειδείς επιχειρήσεις και την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, διαπιστώνονται τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Μητρώου του Taxis, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε ενεργούς 6 ΚΑΔ, οι οποίοι αφορούσαν το λιανικό και χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων και μηχανοκίνητων οχημάτων. Όσον αφορά τις επιλεγμένες επιχειρήσεις από τους ενεργούς ΚΑΔ, (οι οποίοι αριθμητικά ήταν 2, 2, 3 και 8 αντίστοιχα) προκύπτει ότι το αντικείμενο εργασιών τους αφορούσε το λιανικό και χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων και άλλων οχημάτων. Συνεπώς, οι ΚΑΔ των επιλεγμένων επιχειρήσεων είναι όμοιοι με εκείνους της ατομικής επιχείρησης, γεγονός που καταδεικνύει ότι οι επιλεγμένες οντότητες έχουν παρόμοιο αντικείμενο δραστηριότητας.
- Οι επιλεγμένες επιχειρήσεις και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος πληρούν τα κριτήρια για τις πολύ μικρές οντότητες σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2γ του ν. 4308/2014, όπως ορίζονται από τον κύκλο εργασιών και τον μέσο όρο προσωπικού. Επομένως, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και οι επιλεγμένες επιχειρήσεις ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, γεγονός που καθιστά το μέγεθός τους συγκρίσιμο.
- Η έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος βρίσκεται στο, ενώ δύο από

τις επιλεγμένες επιχειρήσεις έχουν την έδρα τους, μία στην και μία στις Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι δύο από τις επιλεγμένες επιχειρήσεις βρίσκονται γεωγραφικά σε περιοχές κοντινές με την έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση του συγκεκριμένου αντικειμένου εργασιών, η γεωγραφική θέση δεν αποτελεί καθοριστικό διαφοροποιητικό παράγοντα.

- Το ύψος του κόστους πωληθέντων των δυο επιλεγμένων επιχειρήσεων (ΑΦΜ,) είναι παρόμοιο ή και μικρότερο συγκριτικά με αυτό του προσφεύγοντος. Επιπλέον, και οι τέσσερις επιχειρήσεις έχουν παρόμοιο συντελεστή μικτού κέρδους και τα δύο ελεγχόμενα έτη χωρίς μεγάλες αποκλίσεις.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προκύπτει ότι οι επιλεγμένες επιχειρήσεις είναι όντως ομοειδείς, και επομένως ο έλεγχος ενήργησε ορθά κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι το πραγματικό μικτό κέρδος της ατομικής του επιχείρησης ανέρχεται σε 12% και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του παραθέτει τιμολόγια αγοράς και τα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης (σελ. 5-7 ενδικοφανούς προσφυγής). Επιπλέον, επικαλείται ότι έχει πωλήσει άχρηστα ανταλλακτικά ως σκραπ.

Επειδή, ωστόσο, από τις υποβληθείσες δηλώσεις και μετά το σημείωμα διαπιστώσεων, προκύπτει αρνητικό μικτό κέρδος 26,50% ($=251.762,60/199.046,25$) για το έτος 2018 και 38,13% ($=270.516,39/195.847,31$) για το 2019 και επομένως οι συγκεκριμένες συναλλαγές που επικαλείται δεν είναι αντιπροσωπευτικές της δραστηριότητάς του. Επιπλέον, σχετικά με τις πωλήσεις ως σκραπ δεν προσκομίζει τα αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23-09-2024 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **18-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση:

- Της με αρ. /23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2018,

- Της με αρ./23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2019,
- Της με αρ./23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 και
- Της με αρ./23-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018.

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

- Η με αρ./23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	22.184,78 €
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	11.092,39 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.191,24 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	36.468,41 €

- Η με αρ./23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου/ ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	28.478,77 €
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	14.239,39 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.446,81 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	47.164,97 €

- Η με αρ./23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	20.082,18 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	10.041,09 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.123,27 €

- Η με αρ./23-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	17.989,26 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024	8.994,63 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	26.983,89 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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