



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/03/2025

Αριθμός απόφασης:377

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **14/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ ... με ΑΦΜ**, με διεύθυνση έδρας της ατομικής του επιχείρησης, στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά : α) του υπ' αρ. .../24-09-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 33 του ν. 5104/2024, β) της υπ' αρ./1/2024 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αρ. .../2/2024 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αρ. .../18-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και ε) της υπ' αρ. .../18-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **14/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς του ... **ΤΟΥ ... με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ..../18-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 2.161,80€, πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.5104/2024, λόγω ανακρίβειας, ύψους 1.080,90€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 245,42€, ήτοι, συνολικό ποσό 3.488,12€.

Με την με αριθ..../18-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 17.764,46€, πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.5104/2024, λόγω ανακρίβειας, ύψους 8.882,23€, ήτοι, συνολικό ποσό 26.646,69€.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της με αριθμ. .../19-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 18/10/2024 σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, πρόκειται για ατομική

επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ψιλικών, που εδρεύει στη Νάουσα, για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι οι προσωπικές δαπάνες του για το φορολογικό έτος 2020, δεν καλύπτονται από το δηλωθέν εισόδημα του, γεγονός που οδήγησε στον προσδιορισμό των εισοδήματος για το φορολογικό αυτό έτος (2020), με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 5104/2024. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2020, στο ύψος των 725.088,30€ έναντι των δηλωθέντων 713.510,64€ (διαφορά 11.577,66€). Παράλληλα από τον έλεγχο των προϋποθέσεων έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκαν συνολικές λογιστικές διαφορές ποσού 9.785,32€ για το φορολογικό έτος 2019 και ποσού 39.640,04 €, για το φορολογικό έτος 2020, τα οποία η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε κατά τον προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών, αναμορφώνοντας τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2019 στο ύψος των 20.128,95€ και τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2020, στο ύψος των 56.108,47€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Μη νόμιμα η φορολογική αρχή προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό του μικτού κέρδους, παρόλο που είχε στη διάθεση της τα ακριβή στοιχεία όλων των αγορών τσιγάρων, από όλους τους προμηθευτές και ως εκ τούτου γνώριζε με απόλυτη ακρίβεια τις πραγματικές εισπράξεις από πωλήσεις τσιγάρων εντός του έτους 2020. Επίσης, δεν υπήρχαν οι προϋποθέσεις για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αφενός διότι, η διαφορά μεταξύ δαπανών διαβίωσης και δηλωθέντος εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 είναι αμελητέα και αφετέρου, διότι δε συνυπολογίστηκε η ύπαρξη μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

2.Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι υπάρχει η πρακτική μεθοδευμένου κατακερματισμού των συναλλαγών με την έκδοση πλειόνων τιμολογίων καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00€, κρίση η οποία είναι ανατιολόγητη και εσφαλμένη στην ουσία της. Εξάλλου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα φοροαποφυγής ή απόκτησης οποιουδήποτε φορολογικού πλεονεκτήματος.

Σημειώνεται ότι απαραδέκτως προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις εισοδήματος, καθότι αυτές

στερούνται εκτελεστότητας και δεν επιφέρουν έννομα αποτελέσματα σε βάρος του προσφεύγοντα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, 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 υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον 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, ακολούθως με τις διατάξεις των παρ. 31 και 33 του **άρθρου 83 του ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι : «31. Με απόφαση του Διοικητή:

- α) δύναται να τροποποιούνται στοιχεία του περιεχομένου των εντολών ελέγχου και να ορίζονται λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 27, περί διενέργειας φορολογικού ελέγχου,
- β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές

επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα,....

33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου.»,

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 84**, ορίζεται ότι : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με την **Α. 1293/2019** παρασχέθηκαν λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

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.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 - Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. [...]

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 10 - Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος

1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013,

καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.

2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών. [...]

Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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.

.....

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, ακολούθως με την **A. 1008/20-01-2020** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του

άρθρου 27 του ν. 4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε ότι : **«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 πωληθέντων, 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 πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. **Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.** Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. **Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. **Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, επιπροσθέτως με την **Ε.2016/31-01-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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)», διευκρινίστηκε ότι : «Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός, από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου, από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία, καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων, ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους, ή τιμές ραφιών, ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών, ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων

από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.....»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 76 του ΚΦΔ**, ορίζεται, ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»*, ενώ στο **άρθρο 77**, ότι : *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος κατ' εφαρμογή των ως άνω εγκυκλίων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2020, με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, δεδομένου ότι, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, καθόσον οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης για το έτος αυτό δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Κατά την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου, και για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους, ο έλεγχος επέλεξε τα είδη τσιγάρων τεσσάρων βασικών προμηθευτών, δεδομένου ότι ο καπνός και τα τσιγάρα συμμετέχουν σε ποσοστό 90,80% επί των πωλήσεων του προσφεύγοντα. Στη συνέχεια, συνέκρινε την τιμή αγοράς εκάστου είδους, όπως αυτή προκύπτει από τιμολόγια αγοράς, με την τιμή πώλησης των αντίστοιχων ειδών. Από την ως άνω σύγκριση, ο έλεγχος προσδιόρισε, για το φορολογικό έτος 2020, το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους για κάθε αγαθό και στη συνέχεια προσδιόρισε το μέσο όρο του ποσοστού μικτού κέρδους σε 3,57%, ήτοι, σε ποσοστό κατά πολύ μεγαλύτερο σε σχέση με το συντελεστή μικτού κέρδους (1,315%), όπως αυτός προέκυψε από τα βιβλία του προσφεύγοντα. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε το μικτό κέρδος από την πώληση τσιγάρων, στο ύψος των 18.329,75€ και τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση τσιγάρων, στο ύψος των 531.768,17€.

Στις ως άνω πωλήσεις τσιγάρων πρόσθεσε τις πωλήσεις των λοιπών ειδών και συνέκρινε τα συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων με τα προσδιορισθέντα με τον έμμεσο προσδιορισμό ακαθάριστα έσοδα και έλαβε υπόψη του τα μεγαλύτερα, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2020

	ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ 13%	41.460,53	41.460,53
ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ 24%	24.200,72	24.200,72
ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ)	127.658,88	127.658,88
ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (ΤΣΙΓΑΡΑ)	520.190,51	531.768,17
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	713.510,64	725.088,30
ΔΙΑΦΟΡΑ	11.577,66	

Στη συνέχεια και από τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την ορθή έκπτωση των δαπανών από την επιχείρηση του προσφεύγοντα με βάση τα κριτήρια των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 προσδιορίστηκαν τα καθαρά αποτελέσματα, ανά φορολογικό έτος, ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ	2019	2020
Ακαθάριστα Έσοδα (βάσει ελέγχου)	610.914,70	725.088,30
(-) Κόστος πωληθέντων	513.105,11	575.796,81
(=) Μικτό Κέρδος	97.809,59	149.291,49
(-) Δαπάνες	87.513,08	133.592,17
Αποτελέσματα προ φόρων κέρδη /ζημία	10.296,51	15.699,32
Μειον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ-φορολογικής βάσης	602,88	119,11
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	10.435,32	40.290,04
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα ελέγχου	20.128,95	56.108,47

Επειδή ο προσφεύγων αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός του, καθότι υπό το πρίσμα του άρθρου 28 § 2 Ν. 4172 / 2013, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για το φορολογικό έτος 2020, αφενός διότι η διαφορά μεταξύ δαπανών διαβίωσης (13.450,23 €) και δηλωθέντος εισοδήματος (12.098,80 €) είναι κυριολεκτικά αμελητέα (1.351,43 €), αλλά και διότι η διαφορά αυτή υπερκαλύφθηκε από το πλεόνασμα των 1.769,29 € του έτους 2019 σε συνδυασμό με το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι αφενός με την εφαρμοστέα στην προκειμένη περίπτωση διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., δεν τίθεται συγκεκριμένο όριο ως προς το ύψος της διαφοράς μεταξύ δαπανών διαβίωσης και δηλωθέντος εισοδήματος, κάτω της οποίας δεν είναι εφικτός ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές

ελέγχου και αφετέρου η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ.ζ του ν.4172/2013.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη στον έμμεσο προσδιορισμό του μικτού κέρδους, παρόλο που η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της τα ακριβή στοιχεία όλων των αγορών τσιγάρων, από όλους τους προμηθευτές του και άρα γνώριζε με απόλυτη ακρίβεια τις πραγματικές εισπράξεις από την πώληση τσιγάρων.

Επειδή, με βάση τις αναφερθείσες διατάξεις κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών, είναι τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες και διευκρινήσεις που θα παρασχεθούν, είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτες πηγές. Κατά την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κλπ), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης οδηγούν στον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων, ενώ περαιτέρω για τον προσδιορισμό των κερδών λαμβάνονται συνδυαστικά οι διατάξεις του ν. 4172/2013 σχετικά με την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κύρια πηγή πληροφοριών του ελέγχου αποτέλεσαν τα οικονομικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης και συγκεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων των ειδών που εμπορεύεται. Για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών) και τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο έλεγχος, εξάντλησε τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προέκυψαν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία (φορολογικά στοιχεία τεσσάρων βασικών προμηθευτών). Το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίστηκε συγκρίνοντας τιμές των ιδίων ειδών σε τιμολόγια αγορών και σε παραστατικά πωλήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013**: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν. 4172/2013**: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4172/2013**: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ....»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 22. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4

του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... Άρθρο 23. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι :

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.....»

Επειδή, όπως προκύπτει από την 18/10/024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων ελάμβανε περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία

από τον ίδιο προμηθευτή κατά την ίδια μέρα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500,00€, αθροιστικά, όμως, με συνολική καθαρή αξία μεγαλύτερη του ορίου των 500€, προϋπόθεση για την εξόφληση τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου.

Παρατηρείται δε, ότι τα φορολογικά στοιχεία φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση, έχουν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία και προέρχονται από τον ίδιο προμηθευτή. Προκύπτει δηλαδή σαφώς, ότι επρόκειτο για ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 € έκαστη, οι οποίες είχαν καταταμηθεί σε μικρότερες, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500,00€. Αυτό σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου συνιστά τεχνητή διευθέτηση (αρθ. 39 του Ν.5104-2024 ΚΦΔ) και έγινε προκειμένου να υπάρξει, νομιμοφανής εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καταστρατηγώντας έτσι τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και της ΠΟΛ.1216/1.10.2014, οι οποίες ορίζουν ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι αγορές, δαπάνες κ.λ.π., εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, που αφορούν το φορολογικό έτος 2019 και περιγράφονται αναλυτικά στη υπ' αριθμ. 92 σελίδα της από 18.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Βέροιας, ανήλθαν στο ποσό των 9.785,32€. Αντίστοιχα, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, για το φορολογικό έτος 2020, περιγράφονται αναλυτικά στις υπ' αριθμ. 92, 93 και 94 σελίδες της από 18.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ανήλθαν στο ποσό των 39.640,04€. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων είχε ήδη συμπεριλάβει στην φορολογική αναμόρφωση (Φόροι-τέλη που δεν εκπίπτουν περ.ζ' άρθρου 23 ν. 4172/2013) που συνυπέβαλε με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020, το ποσό των 650,00€.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε για τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία την καταχρηστική πρακτική κατακερματισμού των συναλλαγών και διάσπασης του συνολικού τιμήματος σε ποσά μικρότερα των 500,00€, πρακτική η οποία στόχευε στον περιορισμό της υποχρέωσης για εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα φοροαποφυγής ή απόκτησης οποιουδήποτε φορολογικού πλεονεκτήματος ώστε η αξία των συναλλαγών να κριθεί ως λογιστική διαφορά, απορρίπτεται ως αβάσιμος αφενός, διότι ο έλεγχος απέρριψε τις υπό κρίση δαπάνες κατ'εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 23 περ. β' του Κ.Φ.Ε. και όχι κατ'εφαρμογή του άρθρου 22 περ. β' του ίδιου κώδικα και αφετέρου διότι ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογική αρχή εφάρμοσε την ισχύουσα φορολογική διάταξη, χωρίς περαιτέρω να έχει τη διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει

το ύψος του φόρου και των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων οικογενειακών και οικονομικών συνθηκών που τελεί ο κάθε φορολογούμενος.

Επειδή, επί των υπ' αριθμ. ... και .../18-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020, αντίστοιχα, ορθά επιβλήθηκαν τα πρόστιμα ανακριβούς υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του άρθρου 58 του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου .../14-11-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
ΤΟΥ ... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της με αριθ..../18-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, διαφορά φόρου 2.161,80€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 1.080,90€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 245,42€, ήτοι, συνολικό ποσό **3.488,12€**.

Επί της με αριθ..../18-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, διαφορά φόρου 17.764,46€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 8.882,23€, ήτοι, συνολικό ποσό **26.646,69€**.

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.