



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 30/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1252

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
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 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/11.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/11.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /11.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 43.471,16 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 21.735,58 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **65.206,74 €**.

Με την υπ' αριθμ. /11.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 41.106,45 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 20.553,23 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **61.659,68 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 11/12/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /04-04-2024 εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η οποία δραστηριοποιείται αφενός στην εμπορία υγρών καυσίμων και αφετέρου στην εμπορία ανταλλακτικών, προέκυψε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη αναφορικά με τη δεύτερη αυτή δραστηριότητα της εμπορίας ανταλλακτικών. Ειδικότερα, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές διαδικασίες που ορίζονται στην Α. 1293/2019 (Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία από 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά) και συγκεκριμένα την ελεγκτική διαδικασία του άρθρου 5 αυτής (Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους), διαπίστωσε ότι η δραστηριότητα της εμπορίας ανταλλακτικών εμφάνιζε **αρνητικό επιμέρους μικτό κέρδος** σε αμφότερα τα κρινόμενα φορολογικά έτη. Δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, δεν αποδείχτηκε η πώληση σε τιμές κάτω του κόστους ή η απώλεια/καταστροφή εμπορευμάτων ή η χορήγηση δώρων, ήτοι περιπτώσεις που να δικαιολογούν αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τον συντελεστή μικτού κέρδους, βασιζόμενος σε δείγμα παραστατικών αγορών και πωλήσεων του προσφεύγοντος και βάσει αυτού, προσδιόρισε στη συνέχεια αυξημένα ακαθάριστα έσοδα. Κατόπιν δύο (2) Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου που εστάλησαν στον προσφεύγοντα (αρ. πρωτ. /27-06-2024 και /03-10-2024) και των αντίστοιχων απαντήσεων του τελευταίου επί αυτών, οι βάσει ελέγχου συντελεστές μικτού κέρδους και τα αντίστοιχα ποσά της αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης, προσδιορίστηκαν, ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

	2020	2021
Συντελεστής μικτού κέρδους	55,71 %	63,44%
Αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη	98.520,05 €	102.981,20 €

Παράλληλα, στο φορολογικό έτος 2020, αναφορικά με τη δραστηριότητα της εμπορίας υγρών καυσίμων, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο διαφορά μεταξύ της αξίας των πωλήσεων που καταχωρήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και της αντίστοιχης αξίας που προέκυπτε από τα στοιχεία που απέστειλε στον έλεγχο η Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών Ελεγκτικών & Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.). Η εν λόγω διαφορά ανήλθε σε 8.442,57 € και κατόπιν αποφορολόγησης, προέκυψε καθαρή αξία **6.808,52 €**, ποσό που επίσης καταλογίστηκε από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα το συνολικό καταλογιζόμενο μη δηλωθέν εισόδημα να ανέρχεται σε **105.328,57 € (= 98.520,05 € + 6.808,52 €)**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή φορολογικών διατάξεων, πλημμελής έλεγχος.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τον καταλογισμό των 6.808,52 €.

3^{ος} λόγος: Ανεπαρκής αιτιολογία.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την Α. 1293/2019:

«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 5

Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

[...]

Άρθρο 11

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 σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη και πριν την τροποποίησή του με τον ν.5073/2023:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «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 σύμφωνα με το άρθρο 33 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε ουσιαστικά το εισόδημά του με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013, χωρίς να αιτιολογεί ποιά (-ές) προϋπόθεση (-εις) που περιγράφονται σε αυτό ισχύουν στην περίπτωση του. Επικαλείται δηλαδή, ότι ο έλεγχος έκανε χρήση του άρθρου 11 της Α. 1293/2019 και όχι μόνο του άρθρου 5 αυτής, όπως αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος, αν και δεν το αναγράφει ρητά, προέβη σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα

φορολογικά λητη 2020 και 2021 με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013. Και αυτό, δεδομένου ότι βασίστηκε σε δειγματοληπτικά εσωτερικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, προκειμένου να προσδιορίσει εκ νέου τον συντελεστή μικτού κέρδους και τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Επειδή ωστόσο, τόσο στο υπ' αριθμόν/27-06-2024 όσο και στο υπ' αριθμόν/03-10-2024 2^ο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν περιλαμβάνεται αναφορά στις προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 που πληρούνται στην περίπτωση του προσφεύγοντος ώστε να δικαιολογείται ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του με βάση το άρθρο αυτό, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις σχετικές απόψεις/αντιρρήσεις του πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων.

Επειδή συνεπώς, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ουσιαστικά στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, οι υπ' αριθμ./11.12.2024 προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **τυπικά πλημμελείς** και συνεπώς ακυρωτές.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

[...]

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

[...].».

Επειδή ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέων πράξεων εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας, οι οποίες θα εδράζονται σε Έκθεση Ελέγχου όπου θα αναφέρεται ρητά ποιά (-ές) προϋπόθεση (-εις) του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ισχύουν στην περίπτωση του, όπως για παράδειγμα εάν οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης υπερβαίνουν το δηλούμενο εισόδημά του, ώστε να δικαιολογείται ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του με βάση το άρθρο αυτό.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή λόγω τυπικής πλημμέλειας με βάση όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμ./**11.12.2024** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.