



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 683

**ΤΜΗΜΑ** : Α1 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604537  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-03-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2019**, β) της υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2020** γ) της υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** και δ) της υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής

Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **14/02/2023** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-03-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την **22/02/2023**, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **3.373,98** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **1.686,99** ευρώ, πλέον ειδικής εισφορά αλληλεγγύης ποσού **73,40** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.134,37** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **584,62** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **292,31** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **876,96** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **1.641,36** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **820,68** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.462,04** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ....../**14-02-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **8.642,32** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **1.230,93** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.873,25** ευρώ.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη **2019** και **2020** σύμφωνα με την με αριθμό ...../22-8-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου **28** του ν. **4172/2013** και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου **27** του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους **2019** προσδιορίστηκε στο ύψος των **15.336,28** €, το οποίο περιλαμβάνει και προστιθέμενη διαφορά δαπανών ύψους **9.326,08** € και το φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους **2020** προσδιορίστηκε στο ύψος των **6.495,77** €, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι

φορολογητέες εκροές για το υπό κρίση έτος με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Ο έλεγχος για την προϋπόθεση υπαγωγής του στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ΚΦΔ, λανθασμένα έλαβε υπόψη του τις τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης του, του έτους 2019 και 2020, ενώ οι διατάξεις της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου προβλέπουν την σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές πραγματικές δαπάνες διαβίωσης και όχι με τις τεκμαρτές.
- Σε κάθε περίπτωση ειδικά το έτος 2020 είχε μειωμένα εισοδήματα, λόγω των μέτρων για την πανδημία ..... Το κέρδος του ήταν 5 % περίπου και βεβαίως όχι το εξωπραγματικό μέσο κέρδος της τάξης των 61,18% το οποίο ο έλεγχος έμμεσα προσδιόρισε μόνο από τις χονδρικές πωλήσεις του.
- Ο έλεγχος εάν είχε προβεί σε ελεγκτική επαληθευτική διαδικασία τιμολογίων αγοράς και των αντίστοιχων σε αυτά λιανικών αποδείξεων πώλησης, αντί της εφαρμογής του έμμεσων τεχνικών, θα διαπίστωνε ότι είχε εκδώσει πολλές αποδείξεις λιανικής πώλησης.
- Από κανένα έγγραφο δεν αποδείχθηκε είτε ότι απέκρυψε κέρδος, είτε ότι απέκρυψε οιαδήποτε συναλλαγή, ούτε αναφέρθηκε οιαδήποτε δήθεν συγκεκριμένη συναλλαγή την οποία δήθεν απέκρυψε.
- Στην τελευταία περιοδική δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε για το έτος 2019 και για το έτος 2020 μετέφερε προς έκπτωση και συμψηφισμό τα πιστωτικά υπόλοιπα αντίστοιχα, τα οποία σχηματίσθηκαν, βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων από το τελευταίο τρίμηνο του 2018 και του 2019 αντίστοιχα, αλλά ο έλεγχος, αντί να ελέγξει και διαπιστώσει ότι το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο που σχηματίστηκε, νόμιμα μεταφέρονταν προς έκπτωση και συμψηφισμό και δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, εντούτοις αφαίρεσε μη νόμιμα και αυθαίρετα, -χωρίς καν να συντάξει πίνακα υπολογισμού παραγραφής πιστωτικού υπόλοιπου ΦΠΑ- αμφότερα τα 2 πιστωτικά υπόλοιπα.
- Στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων: εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων παραδόσεων), ή μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

**Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:**  
«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων :

**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, οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ορίζουν, ότι:**

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

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

**Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:** «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. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....

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 **A. 1008/2020** 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 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

#### **«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 εφαρμοζόμενο 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 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..»

**Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “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)”:**

«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: ....

#### **A. 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 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.

(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 προσδιορισθεί 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. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

**Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.**

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

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

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται: 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.**

**2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.**

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

**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 ΔΟΥ 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. ...

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

**Επειδή** σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος (ζημιές και στις δύο κρινόμενες χρήσεις 2019 και 2020 αντιστοίχως -18.190,73 € και -16.798,71 €) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος που καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Μάλιστα σύμφωνα με την από 24/03/2023 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος εγγράφηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 στον κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ) που αφορά τον ίδιο, τον προσφεύγοντα, ποσό 10.000 ευρώ, χωρίς να επιδειχθεί στον έλεγχο κανένα παραστατικό – στοιχείο, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου.

**Επειδή** επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (άρθρο 2). Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορούσε να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν τούτων ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ) και συγκεκριμένα αυτή του ποσοστού μικτού κέρδους % επί κόστους η οποία επιλέχθηκε ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

**Επειδή** σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ο προσφεύγων δραστηριοποιείται, ως μεσάζων κατά κάποιο τρόπο, αγοράζοντας κλιματιστικά μηχανήματα κλπ συναφή που στην συνέχεια τα τοποθετεί και οι αγορές του μετατρέπονται σε πωλήσεις – τοποθετήσεις προϊόντων.

**Επειδή**, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ειδικά το έτος 2020 είχε μειωμένα εισοδήματα, λόγω των μέτρων για την πανδημία κορονοϊού, αναφέρεται ότι σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από την καταχώριση των δηλούμενων και πραγματικών αγορών (κόστος πωληθέντων) του προσφεύγοντος για τις κρινόμενες χρήσεις 2019 και 2020, που αφορούν συναφή εμπορεύματα με την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας προκύπτουν αντίστοιχες αξίες 29.427,39 € και 25.466,88 € (σελίδα 15 της οικείας έκθεσης).

Επίσης από την καταχώριση των δηλούμενων φερόμενων ζημιών του προσφεύγοντος για τις κρινόμενες χρήσεις 2019 και 2020, από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας προκύπτουν αντίστοιχα ποσά – ζημίες -18.190,73 € και -16.798,71 €. Η πανδημία που ενέσκηψε στην χώρα και την οποία επικαλείται ο προσφεύγων, άρχισε κατά τα τέλος του πρώτου τριμήνου 2020. Ωστόσο και στο πρώτο κρινόμενο έτος 2019 που δεν υπήρχε πανδημία στην χώρα υπάρχει η ίδια φορολογική «εικόνα» του προσφεύγοντος. Ήτοι, παρά τις ικανές αγορές του για την δημιουργία εύλογου κέρδους από την δραστηριότητά του, δηλώνονται ζημίες.

**Επειδή**, σχετικά με τον ισχυρισμό του που αφορά το μικρό κέρδος, σύμφωνα με την Ε. 2016/31-1-2020, 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.

Σύμφωνα με την με την από 24/03/2023 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους και έχοντας υπόψη την συνολική δραστηριότητα της επιχείρησης από τον κλάδο της εμπορίας, ο έλεγχος παίρνοντας διάφορα είδη (κυρίως κλιματιστικά), προσδιόρισε τον Συντελεστή Μικτού Κέρδους που επιτεύχθηκε από τον προσφεύγοντα στις κρινόμενες χρήσεις, **μόνο από τις χονδρικές πωλήσεις** (σε οντότητες – επιτηδευματίες) σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία του ιδίου, αφού από τις λιανικές πωλήσεις αυτό δεν είναι εφικτό να πραγματοποιηθεί (για τις λιανικές πωλήσεις εκδίδονται στοιχεία από την ΦΗΜ και είναι εμφανές ότι δεν προσδιορίζεται το είδος πώλησης). Οι ΣΜΚ επί αγορών, ως προκύπτουν από την οικεία έκθεση, παρουσιάζουν σημαντική απόκλιση ανά εμπορευόμενο είδος. Ήτοι, στην χρήση 2019 ο μικρότερος είναι 21,41 % και ο μεγαλύτερος είναι 74,14 %. Στην δε επόμενη χρήση 2020 ο μικρότερος είναι 26,64 % και ο μεγαλύτερος είναι 95,65 %. Στην χρήση 2019 ο μέσος όρος ΣΜΚ επί αγορών, στα επτά (7) εμπορεύσιμα είδη που επέλεξε ο έλεγχος ως τυχαίο δείγμα είναι 53,09 %. Αντίστοιχα στην χρήση 2020 ο μέσος όρος ΣΜΚ επί αγορών, στα πέντε (5) εμπορεύσιμα είδη που επέλεξε ο έλεγχος ως τυχαίο δείγμα είναι 61,18 %. Μετά την εξαίρεση των ακραίων μετρήσεων ανά χρήση, ο έλεγχος κατά επιεική κρίση, προσδιόρισε τον ΣΜΚ επί των αγορών, χρησιμοποιώντας προσδιορισθείσα τιμή ως ακολούθως: έλαβε υπόψη το μικρότερο ΣΜΚ επί του κόστους αγορών, και όχι το μέσο όρο, ήτοι έλαβε υπόψη του, το 47,72 % για την χρήση 2019 και 52,96% για την χρήση 2020 μετά την εξαίρεση της ακραίας μέτρησης και έκρινε ότι τουλάχιστον αυτός είναι ο επιτυγχανόμενος ΣΜΚ επί του κόστους των αγορών.

Για το έτος 2019 από το σύνολο των δηλωθέντων πωλήσεων εμπορευμάτων του καθαρής αξίας ποσού 25.397,45 €, οι χονδρικές πωλήσεις του αφορούν συνολική καθαρή αξία ποσού 7.986,18 €, ήτοι ποσοστό 31,44 % επί του συνολικής αξίας αυτών. Για το έτος 2020 από το σύνολο των δηλωθέντων πωλήσεων εμπορευμάτων καθαρής αξίας ποσού 13.209,66 € οι χονδρικές πωλήσεις του αφορούν συνολική καθαρή αξία ποσού 2.749,99 €, ήτοι ποσοστό 20,82 % επί του συνολικής αξίας αυτών. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι χονδρικές πωλήσεις, από τις οποίες αντλήθηκαν στοιχεία από τον έλεγχο, για την εξεύρεση του ΣΜΚ επί των αγορών του, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως αντιπροσωπευτικό δείγμα εξεύρεσης του επιτυγχανόμενου ΣΜΚ ανά κρινόμενη χρήση, σύμφωνα με την αρχή των αναλογιών.

Μετά τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις νόμων και αποφάσεων – οδηγιών της Διοίκησης, ο έλεγχος κατέληξε σε ένα εύλογο ποσό κέρδους από

την άσκηση της δραστηριότητας του προσφεύγοντος, ( 6.010,20 € για την χρήση 2019 και 6.495,77 € για την χρήση 2020).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το μέσο κέρδος του δεν υπερέβαινε το ποσοστό 5 %, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή** όσον αφορά το ΦΠΑ, όπου επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για το υπό κρίση έτος με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ο υπολογισμός του είναι σύννομος και στηρίζεται τόσο στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/00, όσο στην Απόφαση Ε. 2016/31-01-2020 της ΑΑΔΕ, ενότητα Δ. Ο έλεγχος προχώρησε σε έλεγχο ΦΠΑ σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, διενεργώντας όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται στην απόφαση Α 1293/23-07-2019 της ΑΑΔΕ και φυσικά λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και συνέταξε τη με αριθμό ...../2022 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ. Με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και ειδικότερα στην δεύτερη πράξη για το έτος 2020, τελικά το πιστωτικό υπόλοιπο ελέγχου ΦΠΑ προς μεταφορά είναι ως και της δήλωσης, ήτοι 6.180,47 €. Συνεπώς από τα ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι αφαιρέθηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς το ΦΠΑ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με την επιβολή προστίμου του άρθρου 58 και 58Α του ΚΦΔ στις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, αναφέρεται ότι: α) ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ διότι το ποσό του φόρου εισοδήματος που προέκυψε με βάση τη φορολογική δήλωση υπολειπόταν του φόρου που προέκυψε με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική διοίκηση, διενεργώντας έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές που αφορούν στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου) και β) τα πρόστιμα του άρθρου 58Α του ΚΦΔ επιβάλλονται στην περίπτωση παραβάσεων σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Η ανακρίβεια των δηλώσεων ΦΠΑ διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές που αφορούν στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου).

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία θεώρησης 14/02/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από **17-03-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** ..... και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ. ..../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	3.373,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.686,99 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	73,40 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>5.134,37 €</b>

β) της υπ' αριθμ. ..../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	584,62 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	292,31 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>876,93 €</b>

γ) της υπ' αριθμ. ..../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	1.641,36 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	820,68 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>2.462,04 €</b>

δ) της υπ' αριθμ. ..../**14-02-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Διαφορά φόρου	8.642,32 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.230,93 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>9.873,25 €</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.