



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 04/05/2023

Αριθμός απόφασης: e125

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (ΑΑΔΕ)», 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 05/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ:

α) της υπ' αριθ./08.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./08.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ./08.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

δ) της υπ' αριθ./08.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./08.12.2022 και/08.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./08.12.2022 και/08.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2016 ποσού 7.191,39€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο κρεάτων) φόρος ποσού 11.015,68€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 5.507,84€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.563,28€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 18.086,80€. Η διαφορά φόρου οφείλεται στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης 46.889,96€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 726.897,56€ έναντι δηλωθέντων ποσού 680.007,60€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών.

Με την υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 4.968,80€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 2.484,40€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 887,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 8.340,23€. Η διαφορά φόρου οφείλεται στη διαπίστωση αποκρυσβείσας ύλης 11.453,62€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 671.116,24€ έναντι δηλωθέντων ποσού 659.662,62€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών.

Με την υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 10.177,93€ σε 3.859,25€, ήτοι κατά το ποσό των 6.318,68€, λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκρών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυσβείσων εκρών ποσού 48.605,27€ και φόρου αυτών με συντελεστή 13% 6.318,69€.

Με την υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 466,90€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 7.962,76€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 3.981,38€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 11.944,14€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 6.318,68€ και β) επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκρών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυσβείσων εκρών ποσού 16.238,30€ και φόρου αυτών με συντελεστή 13% 2.110,98€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 08/12/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του

Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ΚΦΔ, καθότι ο προσφεύγων εμφάνιζε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης που δεν καλύπτονταν από το διαθέσιμο εισόδημά του. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών (mark up method), ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε διαθέσιμα εισοδήματα προηγούμενων ετών ως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου. Εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός του.
2. Πλημμελής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου. Εσφαλμένη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το σύνολο των λογιστικών αρχείων από τα οποία προκύπτουν διαφορετικοί συντελεστές μικτού κέρδους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει ισοζύγιο αποθήκης με ημερομηνία 31/12 του κάθε ελεγχόμενου έτους από το οποίο προκύπτουν μικρότερες μέσες τιμές πώλησης ανά είδος κρέατος και συρρικνωμένοι οι αντίστοιχοι συντελεστές μικτού κέρδους.
3. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο βαθμό που εξαρτάται από τον επαναπροσδιορισμό των εσόδων.
4. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών στο βαθμό που εξαρτάται από τον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Μη αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στον Φ.Π.Α. και παραπομπή στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*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 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «...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... 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: Α. 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. Β. 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 08/12/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, προκύπτει ότι, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του του με ΑΦΜ (0,00€ το 2016 και 12.467,89€ το 2017) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης (που προσδιορίστηκαν σε 51.158,56€ το 2016 και

26.869,09€ το 2017), βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος	2016	2017
Συνολικό ποσό δηλούμενου πραγματικού οικογενειακού εισοδήματος	0,00	12.467,89
Δαπάνες ΔΕΗ (ΠΟΛ.1033/2014)	644,57	587,90
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	6.002,66	5.999,40
Δαπάνη αγοράς αγαθών. Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης.	1.272,10	16.171,75
Φόροι - Τέλη - Εισφορές	43.239,24	4.110,04
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	51.158,57	26.869,09
Διαφορά εισοδήματος με προσωπικές δαπάνες	-51.158,57	-14.401,20
Ανάλωση κεφαλαίου	15.900,00	2.600,00

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με την υπ' αριθ. .../2022 απόφασή του.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι, εφόσον η ελεγκτική αρχή δε διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις στην τήρηση των οριζόμενων από το ν.4308/2014 (ΕΛΠ) λογιστικών αρχείων και ήταν δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για προσδιορισμό του εισοδήματός του με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, η ελεγκτική αρχή δύναται να εφαρμόζει τις οριζόμενες από τον ΚΦΔ έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος φυσικών προσώπων που προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως εν προκειμένω, ανεξάρτητα από την επαρκή ή μη τήρηση των λογιστικών αρχείων. Άλλωστε, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 27 ΚΦΔ ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής περί μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης από το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος είναι εσφαλμένο διότι αφενός στις δαπάνες του φορολογικού έτους 2016 έχουν συμπεριληφθεί πληρωμές φόρων που αφορούν στο προηγούμενο φορολογικό έτος αφετέρου οι δαπάνες καλύπτονται εξ ολοκλήρου από το διαθέσιμο εισόδημα των ετών 2014 και 2015 που ανέρχεται σε 59.478,74€, σύμφωνα με τον συνυποβληθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Ωστόσο, ο προσδιορισμός του ύψους των προσωπικών δαπανών διαβίωσης πραγματοποιείται σε ταμειακή βάση, ήτοι οι χρηματικές ροές υπολογίζονται κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται, με αποτέλεσμα η πληρωμή φόρων να υπολογίζεται κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκε και όχι κατά το χρόνο που ανάγεται η οφειλή. Περαιτέρω, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι πραγματικό εισόδημα που έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο, 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού*

φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα 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 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... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «... 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 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, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «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 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 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. 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.».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16...».

Επειδή, με το άρθρο 43Α του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που

περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%)...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 08/12/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, βάσει βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2016 τα ακαθάριστα έσοδά του από την εμπορική δραστηριότητα του λιανικού και χονδρικού εμπορίου κρεάτων ανήλθαν σε 680.007,60€, το κόστος πωληθέντων σε 599.809,06€, το μικτό κέρδος σε 80.198,54€, τα λειτουργικά έξοδα σε 87.389,93€ και οι ζημιές σε 7.191,39€, και κατά το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδά του από την εμπορική δραστηριότητα του λιανικού και χονδρικού εμπορίου κρεάτων ανήλθαν σε 659.662,62€, τα λοιπά έσοδα σε 2.760,00€, το κόστος πωληθέντων σε 544.359,83€, το μικτό κέρδος σε 118.062,79€, τα λειτουργικά έξοδα σε 98.403,76€ και τα καθαρά κέρδη σε 19.659,03€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2016, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 11,79%, επί του κόστους 13,37% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους αρνητικός (-10,57%), και κατά το έτος 2017, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 17,82%, επί του κόστους 21,69% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους ήταν 2,96%.

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις

προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτα πρόσωπα στο πλαίσιο εφαρμογής της ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) και καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ η εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών (mark up method).

Ακολούθως, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος των συνολικών αγορών κατ' έτος, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, σε 4 βασικές κατηγορίες κρεάτων και συγκεκριμένα, βόειου, χοιρινού, πουλερικών και αμνοεριφίων επί των οποίων υπολόγισε απώλειες (φύρα) από την συντήρηση και την επεξεργασία του νωπού κρέατος ύψους 30%, 28%, 30% και 10% αντίστοιχα. Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή αξιοποιώντας φορολογικά στοιχεία αγορών και πώλησης προσδιόρισε αρχικά την αναλογία (δείκτη) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων [Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ] και έπειτα τα ακαθάριστα έσοδα με την εφαρμογή του ανωτέρω συντελεστή στο κόστος πωληθέντων ανά είδος [Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)].

Αναλυτικότερα, οι αξίες των συνολικών αγορών, οι εφαρμοσθέντες συντελεστές μικτού κέρδους και τα ακαθάριστα έσοδα κατ' έτος και κατ' είδος, κατόπιν εφαρμογής της τεχνικής της αρχής των αναλογιών (mark up method), όπως προκύπτει από τους υπολογισμούς που καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 50 – 63 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

ΕΙΔΗ ΚΡΕΑΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΩΝ	ΦΥΡΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΣΜΚ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016							
Βόειο	103.534,04	30%	72.473,83	3,70	7,00	0,89	137.112,65
Χοιρινό	326.704,88	28%	235.227,51	2,50	4,50	0,80	423.409,52
Πουλερικά	112.626,73	30%	78.838,71	2,25	3,80	0,69	133.149,82
Αμνοεριφία	24.611,53	10%	22.150,38	5,00	7,50	0,50	33.225,57
ΣΥΝΟΛΑ	567.477,18		408.690,43				726.897,56
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017							
Βόειο	79.214,02	30%	55.449,81	3,50	7,00	1,00	110.899,63
Χοιρινό	291.919,21	28%	210.181,83	2,80	5,00	0,79	375.324,70

Πουλερικά	123.089,42	30%	86.162,59	2,50	4,00	0,60	137.860,15
Αμνοερίφια	29.394,85	10%	26.455,37	4,50	8,00	0,78	47.031,76
ΣΥΝΟΛΑ	523.617,50		378.249,60				671.116,24

Κατόπιν των παραπάνω, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, διαπιστώθηκαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 46.889,96€ και 11.453,62€, αντίστοιχα, με το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης να ανέρχεται επί των εσόδων σε 17,48%, επί του κόστους σε 21,19% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους σε 5,46%, κατά το έτος 2016 και το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης επί των εσόδων σε 19,30%, επί του κόστους σε 23,79% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους σε 4,64% κατά το έτος 2017.

Έπειτα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και της ενότητας Δ' της Ε.2016/2020 εγκυκλίου, προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές στο ΦΠΑ με την προσθήκη των διαφορών στις φορολογητέες εκροές με συντελεστή 13% διότι τα προσδιορισθέντα με την έμμεση τεχνική έσοδα αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και αποδεδειγμένα αφορούν εμπορεύματα για τα οποία εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών διότι δεν έλαβε υπόψη το σύνολο των λογιστικών αρχείων από τα οποία προκύπτουν διαφορετικοί συντελεστές μικτού κέρδους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλει ισοζύγιο αποθήκης με ημερομηνία 31/12 του κάθε ελεγχόμενου έτους από το οποίο προκύπτουν μικρότερες μέσες τιμές πώλησης ανά είδος κρέατος και συρρικνωμένοι συντελεστές μικτού κέρδους.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις μέσες τιμές πώλησης λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των λογιστικών αρχείων και των δικαιολογητικών πρωτογενών εγγραφών σε αυτά, που προσκόμισε ο προσφεύγων, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο τελευταίος διενεργεί λιανικές και χονδρικές πωλήσεις. Τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισοζύγια αποθήκης με ημερομηνία 31/12 των ετών 2016 και 2017 αφενός δε συνοδεύονται από τεκμήρια (κατάλληλα παραστατικά) προκειμένου να ελεγχθεί η αξιοπιστία τους, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) αφετέρου οι

συνολικές ποσότητες των κρεάτων που αναγράφονται δε συμπίπτουν, αλλά εμφανίζουν μεγάλες αποκλίσεις, με αυτές που προσδιορίστηκαν από την ελεγκτική διαδικασία κατόπιν άθροισης του συνόλου των φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, με δεδομένο ότι οι απογραφές λήξης κάθε έτους είναι μηδενικές, ήτοι δεν υφίσταται απόθεμα και οι πωληθείσες ποσότητες συμπίπτουν με τις αγορασθείσες, βάσει του ισοζυγίου αποθήκης με ημερομηνία 31/12/2016, πουλήθηκαν 4.715,59 κιλά βόειου κρέατος και 71.108,51 κιλά χοιρινού ενώ οι αντίστοιχες αγορές ανέρχονται σε 27.982,17 κιλά και 130.681,95 κιλά, αντίστοιχα. Για δε το έτος 2017, βάσει του ισοζυγίου αποθήκης με ημερομηνία 31/12/2017, πουλήθηκαν 6.276,95 κιλά βόειου κρέατος, 60.758,03 κιλά χοιρινού και 15.752,47 κιλά πουλερικών ενώ οι αντίστοιχες αγορές ανέρχονται σε 22.632,57 κιλά, 104.256,86 κιλά και 49.235,77 κιλά, αντίστοιχα. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το σύνολο της διακίνησης των ποσοτήτων κρέατος, με επακόλουθο τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισοζύγια αποθήκης με ημερομηνία 31/12 των ετών 2016 και 2017 να στερούνται αξιοπιστίας.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης συνεπεία του επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων είναι μη νόμιμη. Ωστόσο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και της ενότητας Δ' της Ε.2016/2020 εγκυκλίου, τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, μεταξύ αυτών και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει αφενός ότι ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών συνεπεία του επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων είναι μη νόμιμος και αφετέρου ότι δεν διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος του ΦΠΑ. Ωστόσο, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των φορολογητέων εκροών οι οποίες προσδιορίστηκαν σε μεγαλύτερο ύψος από τα προσδιορισθέντα με έμμεσο τρόπο ακαθάριστα έσοδα, διότι οι διαφορές που διαπιστώθηκαν από την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών αφορούν εμπορεύματα για τα οποία εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ, ενώ υπήρχαν και έτερες φορολογητέες εκροές με συντελεστή 24%.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι

προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής και μη νόμιμης επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και ΦΠΑ, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./05.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου προς καταβολή	11.015,68 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.507,84 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.563,28 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	18.086,80 €

Υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου προς καταβολή	4.968,80 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.484,40 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	887,03 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	8.340,23 €

Υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	6.318,68 €
------------------------------------	------------

Υπ' αριθ./08.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	466,90 €
Κύριος φόρος	7.962,76 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	3.981,38 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	11.944,14 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.