



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27.3.2024

Αριθμός απόφασης: **881**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

### **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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,  
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,  
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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) (ΦΕΚ Β' 6009).

**2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

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

**4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 7.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ..... κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, επί της οδού ..... αρ. ...., κατά 1) της με αριθμό ...../25.10.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, 2) της με αριθμό ...../25.10.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

**5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.**

**6. Τις απόψεις του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.**

**7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 7.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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:

1. Με την υπ' αριθμ. ....../25.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 13.205,94 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 6.602,97 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 2.000,68 €, ήτοι συνολικό ποσό 21.809,59 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 48.995,71 €, έναντι του δηλωθέντος 7.680,00 €.

2. Με την με αριθμό ...../25.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 22.983,39 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 11.491,70 €, ήτοι συνολικό ποσό 34.475,09 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 518.532,96 €, αντί του δηλωθέντος 422.516,85 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ. ....../13.3.2023 εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 25.10.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθόσον κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το ως ΕΛΚΕ το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4172/2013 (ΚΦΕ), και συγκεκριμένα με την μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, καθώς κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού.

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

1. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της εντολής ελέγχου ως προς το είδος, τον τρόπο και τον τόπο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου και το αντικείμενό της.

2. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω της παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εξαιτίας της παραβίασης των κανόνων περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δια της μη νόμιμης χρησιμοποίησης των διατάξεων των μεθόδων αυτών για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

3. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω της εσφαλμένης και αναιτιολόγητης (άλλως πλημμελώς αιτιολογημένης) χρήσης της επιλεχθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

4. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω της αβασιμότητάς τους εξαιτίας του μη νόμιμου- εσφαλμένου προσδιορισμού εσφαλμένης- υπέρογκης τιμής πώλησης και συνολικού όγκου κύκλου εργασιών κατά την ελεγχόμενη περίοδο και συνακολούθως προσδιορισμού εσφαλμένων- υπέρογκων ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέας ύλης.

**Επειδή** στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. 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** στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

**Επειδή**, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020, 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.

**Επειδή** σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε. 2015/2020: «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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1008/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

#### 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

[...]

#### 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

[...]

#### 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 2016/2020 με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)»:**

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

Ειδικότερα:

[...]

**Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών**

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης,

όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «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**, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, με έδρα στο ..... Αττικής και αντικείμενο ....., διενεργήθηκε έλεγχος του φορολογικού έτους 2018 από το 4<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ. ....../13.3.2023 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της εντολής ελέγχου ως προς το είδος, τον τρόπο και τον τόπο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου και το αντικείμενό της πλην όμως από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής: α) επί της ανωτέρω εντολής ελέγχου αναγράφεται διάρκεια ελέγχου έως 31.12.2026, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε διακοπή εργασιών την 11.1.2021 και δεν ήταν δυνατή η διενέργεια ελέγχου στην επαγγελματική του εγκατάσταση και γ) τα αντικείμενα εισόδημα και Φ.Π.Α. για τα οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις συμπεριλαμβάνονται στα είδη φορολογίας της επίμαχης εντολής. Συνεπώς ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. ....../13.3.2023 εντολή ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ..

**Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 περί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συνέταξε την από 27.9.2023 εισήγηση έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την οποία πρότεινε τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με τη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο εργασιών για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας με την υπ' αριθ. ....../3.10.2023 Απόφασή του.**

**Επειδή για το φορολογικό έτος 2018 α) υφίσταται η υπ' αριθ. ....../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. η οποία εκδόθηκε κατόπιν της διαπίστωσης της μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από προγενέστερο προληπτικό έλεγχο και β) το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης καθώς ο προσφεύγων έχει δηλώσει οικογενειακό εισόδημα συνολικού ποσού 663,18 € ενώ από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν δαπάνες ποσού 2.116,39 € και από τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014 που αντλήθηκαν από το Πληροφορικό Σύστημα της ΑΑΔΕ προκύπτουν οικογενειακές δαπάνες συνολικού ποσού 32.667,83€. Συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 περί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα.**

**Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες από 25.10.2023 Εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεων του προσφεύγοντος αφορούν σε ....., τα οποία διατίθενται είτε σκέτα είτε τυλιχτά σε ..... και σε μικρότερο βαθμό σε μερίδες. Από τα φορολογικά στοιχεία των αγορών που προσκομίσθηκαν προέκυψε ότι η ελεγχόμενη πραγματοποιούσε σχεδόν καθημερινά αγορές ..... και προϊόντων ζύμης (.....), καθώς και ..... Επίσης, ο προσφεύγων δεν διενήργησε απογραφή για την ελεγχόμενη χρήση 2018, ενώ το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της αφορούν σε ευπαθή προϊόντα που δεν διατηρούνται για μεγάλο χρονικό διάστημα. Ο έλεγχος έλαβε τα τιμολόγια αγοράς ..... και προϊόντων ..... που αποτελούν τα βασικά είδη πώλησης για όλη τη χρήση 2018 από προμηθευτές δύο βασικών κλάδων: τον κλάδο των ....., εκ του οποίου ο έλεγχος άντλησε τα δεδομένα των τεσσάρων βασικότερων - μεγαλύτερων προμηθευτών, και του κλάδου της πίτας όπου ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα του μεγαλύτερου προμηθευτή αντίστοιχα.**

**Επειδή ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα στηρίχθηκε σε 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 παρασχέθηκαν είτε από τον ίδιο τον είτε από τρίτες πηγές π.χ. από αντισυμβαλλόμενους, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίστηκε με την μέγιστη δυνατή ακρίβεια με την αντιπαράβολή του συνόλου των τιμολογίων αγοράς με τα δεδομένα που ο ίδιος ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου με την υπ' αριθ. ....../14.9.2023 υπεύθυνη δήλωσή του. Επίσης, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τιμοκατάλογο του 2018, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τις τιμές πώλησης των προϊόντων συνέλεξε πληροφορίες και στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις που ασκούν την ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα.**

**Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων που αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, φέρει το**

βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας αυτών προβάλλει κατά βάση τυπικούς ισχυρισμούς περί ακυρότητας και όχι ισχυρισμούς ουσίας ενώ δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 25.10.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 7.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου . ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των με αριθμό ...../25.10.2023, και ...../25.10.2023 προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

#### **1. Φόρος Εισοδήματος:**

| <b>Φορολογικό έτος 2018</b> |                  |
|-----------------------------|------------------|
| Χρεωστικό ποσό              | 13.205,94        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.   | 6.602,97         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης  | 2.000,68         |
| <b>Σύνολο</b>               | <b>21.809,59</b> |

(Ως η υπ' αριθ. ..../25.10.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

#### **2. Φ.Π.Α.:**

| <b>Φορολογική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018</b> |                  |
|---------------------------------------------------|------------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο                                | 22.983,39        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.            | 11.491,70        |
| <b>Σύνολο</b>                                     | <b>34.475,09</b> |

(Ως η υπ' αριθ. ..../25.10.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης**

**Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της**

**Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**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.