



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/04/2024

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

Αριθμός απόφασης: 884

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

**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 (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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 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 06/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ. .... /25.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019,

β) της υπ' αριθ. .... /25.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

γ) της υπ' αριθ. .... /25.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... /25.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, την υπ' αριθ. .... /25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και την

υπ' αριθ. ....../25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019 (φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 06/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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. ....../25.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση (καφέ μπαρ), για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 7.926,56€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 66.054,70€ πλέον ΦΠΑ 15.853,12€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 15.853,12€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. ....../25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 22.276,66€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 11.138,33€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.493,89€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 36.908,88€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας στο ποσό των 66.054,70€, κατόπιν διαπίστωσης ισόποσης αποκρυσβείσας ύλης.

Με την υπ' αριθ. ....../25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 15.853,12€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσβείσας αξίας 66.054,70€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 15.853,12€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 25/10/2023 εκθέσεων ΚΦΔ (ν.4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, 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 για έμμεσο προσδιορισμό εσόδων.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου. Πλημμελής και εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Εσφαλμένος και αυθαίρετος ο υπολογισμός της διαφοράς εσόδων και φόρων μεταξύ δήλωσης και ελέγχου. Μη νόμιμα δεν αναγνωρίστηκε στην απογραφή λήξης ποσό 44.055,00€ και φύρα 14%.

3. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085) 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 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,...».

**Επειδή**, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «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... 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:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,... 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,... 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...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 25/10/2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν.4172/2013, καθόσον σε βάρος της προσφεύγουσας είχαν επιβληθεί πρόστιμα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2019, με τις υπ' αριθ. 2056/2019/4112 (692/2019) και 2419/2019/4112 (1162/2019) πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό εσόδων. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, αλλά και το ΟΠΣ Taxis, η προσφεύγουσα είχε υποπέσει (δics) στην παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, με αποτέλεσμα να εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματός της με έμμεσο τρόπο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων για έμμεσο προσδιορισμό εσόδων προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

#### **Ως προς τον 2° και 3° 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 πράξης 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 εμπεριστατωμένα 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: «1. 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**, με το άρθρο 27 του ίδιου Κώδικα 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

**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 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «...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 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 ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «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... 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 την εγκύκλιο Ε.2047/2023 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και διευκρινίστηκε ότι στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 25/10/2023 εκθέσεις ΚΦΔ (ν.4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, προκύπτει ότι, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, 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, καθόσον σε βάρος της προσφεύγουσας είχαν επιβληθεί πρόστιμα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2019, με τις υπ' αριθ. ....../2019/4112 (...../23.09.2019) και ...../2019/4112 (...../23.12.2019) πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ που κοινοποιήθηκαν στις 09/10/2019 και 07/10/2020 αντίστοιχα. Κατόπιν εισήγησης του ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, με την υπ' αριθ. πρωτ. ....../17.03.2023 απόφασή του, επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως καταλληλότερη.

Με βάση τη μέθοδο αυτή, ως εκτενώς αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, από τη φορολογική αρχή λήφθηκαν υπόψη, αρχικά, οι αγορασθείσες ποσότητες πωλούμενων μπουρών και αλκοολούχων ποτών (ουίσκι, βότκα, τζιν), εξαιρώντας τις λοιπές αγορές (καφέδων και αναψυκτικών), οι οποίες υπολογίστηκαν σε 13.324 φιάλες και 27.618 μερίδες (4.603 φιάλες x 6 μερίδες ανά φιάλη) αντίστοιχα. Ακολούθως, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση των εν λόγω ειδών, με μέση τιμή πώλησης 3,00€ ανά φιάλη μπύρας και 5,00€ ανά μερίδα ποτού, στο ποσό των 143.598,38€ πλέον ΦΠΑ 24% 34.463,62€. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή υπολόγισε ότι, βάσει των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, το κόστος αγοράς των μπουρών και ποτών (76.248,89€) αντιστοιχούσε στο 60,08% των συνολικών αγορών (125.392,14€). Η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε το προαναφερθέν ποσοστό επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (129.067,39€) και συνήγαγε ότι ποσό 77.543,68€ αφορούσε πωλήσεις μπουρών και ποτών. Τη διαφορά μεταξύ του ποσού που προσδιορίστηκε βάσει της τιμής πώλησης των αγορασθέντων μπουρών και ποτών (143.598,38€) και των αναλογικώς (ποσοστού 60,08%) δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (77.543,68€), ήτοι ύψους 66.054,70€, η ελεγκτική αρχή χαρακτήρισε ως αποκρυβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με συνέπεια την ισόποση εμφάνιση μειωμένων ακαθαρίστων εσόδων και τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 15.853,12€.

**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**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιλεγείσα έμμεση τεχνική ελέγχου εφαρμόστηκε πλημμελώς και εσφαλμένα, καθόσον η εκτίμηση πως το ποσοστό των αγορών μπουρών και ποτών που ανερχόταν σε 60,8% αντιστοιχεί στο ίδιο ποσοστό των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων των ίδιων ειδών είναι αυθαίρετη και κατ' επέκταση ο υπολογισμός της διαφοράς εσόδων και φόρων μεταξύ δήλωσης και ελέγχου είναι ανακόλουθος. Μολονότι η φορολογική αρχή διέθετε όλα τα δεδομένα (αγορές αγαθών, τιμές πωλούμενων ειδών) για την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων κατόπιν εύρεσης της σχέσης μεταξύ των εισροών που απαιτούνται ανά μονάδα πωλούμενου είδους (φιάλες/μερίδες, καφές/γραμμάρια κλπ), και την εφαρμογή επ' αυτής των τιμών πώλησης των ειδών, περιορίστηκε μόνον στον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών από την πώληση ποτών και μπουρών. Εντούτοις, η ελεγκτική αρχή, αντί να προσδιορίσει κατά τρόπο αντίστοιχο τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις καφέδων και αναψυκτικών, εφάρμοσε το ποσοστό του κόστους αγοράς των μπουρών και ποτών επί των δηλωθέντων εσόδων προκειμένου να εξαγάγει αποκρυβείσα ύλη από τις πωλήσεις αυτών, πρακτική που προσιδιάζει σε άλλη έμμεση τεχνική και δη στην αρχή των αναλογιών. Ο εν λόγω

αριθμητικός υπολογισμός εδράζεται σε εικασίες και στερείται τεκμηρίωσης και αξιοπιστίας. Ωσαύτως, η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών εφαρμόστηκε πλημμελώς διότι δεν προσδιορίστηκε ο συνολικός αριθμός των πωλούμενων μπουρών, ποτών, αναψυκτικών και καφέδων και κατ' επέκταση ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών, ο οποίος ακολούθως έπρεπε να συγκριθεί με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη αποκρυσταλλώσεως ύλης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών επιμέρους προσβαλλόμενων ισχυρισμών.

#### **Αποφασίζουμε**

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../06.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: ..... και συγκεκριμένα:

1. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../25.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
2. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../25.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, και
3. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../25.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

**Υπ' αριθ. ....../25.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ  
φορολογικού έτους 2019**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                        | Βάσει ελέγχου | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|--------------------------------|---------------|-----------------------------|----------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ | 7.926,56 €    | 0,00 €                      | -7.926,56 €                |

**Υπ' αριθ. ....../25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος  
φορολογικού έτους 2019**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                          | Βάσει ελέγχου      | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|----------------------------------|--------------------|-----------------------------|----------------------------|
| Διαφορά φόρου προς καταβολή      | 22.276,66 €        | 0,00 €                      | -22.276,66 €               |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ           | 11.138,33 €        | 0,00 €                      | -11.138,33 €               |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης       | 3.493,89 €         | 0,00 €                      | -3.493,89 €                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b> | <b>36.908,88 €</b> | <b>0,00 €</b>               | <b>-36.908,88 €</b>        |

**Υπ' αριθ. ....../25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                     | Βάσει ελέγχου | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|-----------------------------|---------------|-----------------------------|----------------------------|
| Διαφορά φόρου προς καταβολή | 15.853,12 €   | 0,00 €                      | -15.853,12 €               |

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

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.