



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/02/2025

Αριθμός απόφασης: 397

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

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του ....., κάτοικος ..... κατά της υπ'

αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη 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. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 1.113,24€ και πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024) ποσού 556,62€ ήτοι συνολικό ποσό 1.669,86€.

#### ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. ....εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και εφαρμογής διατάξεων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Οι δηλωθείσες δραστηριότητες του προσφεύγοντα έχουν ως κάτωθι:

| Κωδικός | Περιγραφή | Είδος        | Ημ/νία Έναρξης | Ημ/νία Λήξης |
|---------|-----------|--------------|----------------|--------------|
| .....   | .....     | Κύρια        | 26.08.2013     |              |
| .....   | .....     | Δευτερεύουσα | 26.08.2013     | 06.02.2018   |
| .....   | .....     | Δευτερεύουσα | 01.02.2018     |              |
| .....   | .....     | Δευτερεύουσα | 26.08.2013     |              |
| .....   | .....     | Δευτερεύουσα | 26.08.2013     |              |
| .....   | .....     | Δευτερεύουσα | 26.08.2013     |              |
| .....   | .....     | Δευτερεύουσα | 26.08.2013     |              |
| .....   | .....     | Δευτερεύουσα | 22.06.2018     |              |

Όσον αφορά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Λογιστικές διαφορές καθαρής αξίας 335,09€.
- Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 896,51€, πλέον Φ.Π.Α. 215,06€, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).
- Από την επαλήθευση του μικτού κέρδους εμπορευμάτων διαπιστώθηκαν σημαντικές αποκλίσεις της τάξεως 19,49% και συνεπώς προέκυψαν σημαντικές ενδείξεις εξέτασης πλήρωσης των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ώστε το

εισόδημα του προσφεύγοντα να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

- Συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων 1 και 2 του άρθ. 28 του ν.4172/2013. Συνεπώς από τον έλεγχο έγινε εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών μόνο για τον προσδιορισμό των εσόδων που αφορούν τα πωλούμενα εμπορεύματα ενώ για τα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες έγιναν αποδεκτά τα δηλωθέντα έσοδα. Ειδικότερα, με την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου προσδιορίστηκαν τα έσοδα από τις πωλήσεις εμπορευμάτων στο ποσό των 52.122,88€.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως κάτωθι:

|                                                    | Δήλωσης          | Ελέγχου γενικές διατάξεις | Ελέγχου έμμεσες τεχνικές |
|----------------------------------------------------|------------------|---------------------------|--------------------------|
| Πωλήσεις Εμπορευμάτων                              | 45.177,61        | 46.074,12                 | 52.122,88                |
| Παροχή Υπηρεσιών                                   | 28.693,86        | 28.693,86                 | 28.693,86                |
| <b>Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων</b>                   | <b>73.871,47</b> | <b>74.767,98</b>          | <b>80.816,74</b>         |
| Κόστος πωληθέντων υλικών                           | 38.101,52        | 38.101,52                 | 38.101,52                |
| Σύνολο εξόδων                                      | 34.065,35        | 34.065,35                 | 34.065,35                |
| Αποτέλεσμα προ φόρων                               | 1.704,60         | 2.601,11                  | 8.649,87                 |
| Μη εκπιπόμενες δαπάνες                             | 0,00             | 335,09                    | 335,09                   |
| <b>Αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα</b> | <b>1.704,60</b>  | <b>2.936,20</b>           | <b>8.984,96</b>          |

Εν συνεχεία προσδιορίστηκε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας: α) το προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και β) το προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε υπόψη το μεγαλύτερο μεταξύ των ανωτέρω δύο. Ειδικότερα, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

| Εισόδημα                     | Δήλωσης         | Ελέγχου γενικές διατάξεις | Ελέγχου έμμεσες τεχνικές |
|------------------------------|-----------------|---------------------------|--------------------------|
| Επιχειρηματική δραστηριότητα | 1.704,60        | 2.936,20                  | 8.984,96                 |
| Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα   | 2.017,21        | 2.017,21                  | 2.017,21                 |
| Προστιθέμενη διαφορά δαπανών | 2.220,19        | 988,59                    | 0,00                     |
| <b>Σύνολο</b>                | <b>5.942,00</b> | <b>5.942,00</b>           | <b>11.002,17</b>         |

Συνεπώς το φορολογητέο εισόδημα του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2019 προσδιορίστηκε στις 11.002,17€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Νομικές πλημμέλειες λόγω α) της παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και β) παντελούς έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Προσκομίστηκαν όλα τα τηρούμενα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία ενώ η μη εμφανισθείσα συναλλαγή που αφορά σε μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου ανέρχεται μόλις στο ύψος των 896,51€ πλέον Φ.Π.Α. 215,06€, ήτοι πολύ

μικρή αξία σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. Δεν καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και δεν προέκυψαν παραβάσεις φοροδιαφυγής. Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με την νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας (ενδεικτικά ΣΤΕ 1465/2018), η οποία δέχεται ότι ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμα συντρέχει παράλειψη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι παρά την παράλειψη είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός. Ως εκ τούτου κατά ευθεία παράβαση του νόμου έλαβε χώρα η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013 με αποτέλεσμα να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.5104/2024.

2) Νομική πλημμέλεια ένεκα παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της ειδικότερης έκφανσης αυτής ως αρχή της επιείκειας. Η καθαρή αξία της αποδιδόμενης ως μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου ύψους 896,51€ πλέον ΦΠΑ είναι πολύ μικρή σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 73.871,47€ και παρόλα αυτά η εν λόγω μη έκδοση αποτέλεσε το έρεισμα της χρήσης έμμεσων τεχνικών ελέγχου με την οποία του καταλογίστηκαν ιδιαίτερος υψηλά ποσά, τα οποία είναι δυσανάλογα με την αποδιδόμενη παράβαση ακόμα και αν αυτή θεωρηθεί αληθής και βάσιμη. Επιπλέον, η προσφυγή στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 πρέπει να γίνεται με σύνεση και φειδώ. Τυγχάνουν δε δρακόντειες και ανεπίτρεπτες για την εποχή μας μέθοδοι εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων για ασήμαντες μικροπαραβάσεις.

3) Πλημμελής και ως εκ τούτου ακυρωτέα η κρίση του φορολογικού ελέγχου, περί αναπροσαρμογής του συντελεστή μικτού κέρδους (Σ.Μ.Κ). Αναιτιολόγητη και αυθαίρετη, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, ότι ο Σ.Μ.Κ., για το φορολογικό έτος 2019 είναι 35,16. Από τον έλεγχο λήφθηκαν υπόψη αποκλειστικά και μόνο κάποια αγαθά που πωλήθηκαν σε τιμές κόστους και εν συνεχεία αναιτιολόγητα και κατά παράβαση των αρχών της νομιμότητας, προσδιόρισαν τον Σ.Μ.Κ. επί όλων των πωληθέντων ειδών, από 12,8 βάση βιβλίων σε 35,16.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

*α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.*

*2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών*

διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

« ...1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

...

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να

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

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

...

**Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο** δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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.»

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup> Ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή** στην από .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2019 με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την αρχή των αναλογιών. Ειδικότερα, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι περιπτώσεις συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013:

Α) Τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας: Ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 896,51€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 215,06€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ). Η εν λόγω παράβαση μη έκδοσης περιγράφεται αναλυτικά στην από .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4038/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

Β) Το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος ύψους 6.829,81€ δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ύψους 13.654,52€.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πατρών τεκμηριώθηκε επαρκώς και εμπεριστατωμένα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

#### Ως προς τον 3<sup>ο</sup> Ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή στην από .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφέρεται ότι ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των πωλήσεων των 20 μεγαλύτερων τιμολογίων πώλησης (χονδρικών) για τα έτη 2018 και 2019 και τα συσχέτισε με τα δεδομένα τελευταίων αγορών τους. Από την αντιπαραβολή 58 πωληθέντων ειδών συνολικής αξίας 23.566,33€ με αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς προσδιορίστηκε το μικτό κέρδος επί των πωλήσεων εμπορευμάτων για το έτος 2018 σε 34,22% και το έτος 2019 σε 36,68%, ως κάτωθι πίνακα:

|                                     | 2018      | 2019     |
|-------------------------------------|-----------|----------|
| Πλήθος ειδών που ελέγχθηκαν         | 26        | 33       |
| Αξία πωλήσεων ειδών                 | 15.102,80 | 8.463,53 |
| Κόστος αγοράς                       | 9.934,70  | 5.358,89 |
| Μικτό κέρδος                        | 5.168,10  | 3.104,64 |
| %Μικτού κέρδους                     | 34,22%    | 36,68%   |
| %Διάμεσο Μικτό κέρδος               | 34,03%    | 35,16%   |
| %Μικτού κέρδους ελέγχου             | 34%       |          |
| Αναλογία Εσόδων/αγοράς εμπορευμάτων | 1,52      |          |

Το διάμεσο % μικτό κέρδος εμπορευμάτων επί πωλήσεων ανέρχεται σε 34,03% το 2018 και σε 35,16% το 2019. Κατόπιν των ανωτέρω από τον έλεγχο προσδιορίστηκε και για τα δύο έτη ποσοστό 34% και την αναλογία εσόδων πωλήσεων εμπορευμάτων ανά 1 ευρώ αγοράς ειδών σε 1,52 ευρώ. Σημειώνεται ότι τα τιμολόγια που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο περιλαμβάνονται στις σελίδες 15 έως 18 της από .....έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πατρών τεκμηριώθηκε επαρκώς και εμπεριστατωμένα ο Σ.Μ.Κ του προσφεύγοντα και επιπλέον δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι από τον έλεγχο λήφθηκαν υπόψη αποκλειστικά και μόνο κάποια αγαθά που πωλήθηκαν σε τιμές κόστους. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την επικύρωση της υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επίβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

**Εισόδημα (Αριθ. Πράξης .....) φορολογικού έτους 2019**

|                                                               |                  |
|---------------------------------------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                                                 | 1.113,24€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) | 556,62€          |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                                    | <b>1.669,86€</b> |

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.