



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24/03/2025

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

Αριθμός απόφασης: 477

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

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58/19.04.2024), 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 22/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ. .... /25.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ. .... /25.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

γ) της υπ' αριθ. .... /25.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018,

δ) της υπ' αριθ. .... /25.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ....../25.10.2024 και ....../25.10.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. ....../25.10.2024 και ....../25.10.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Το από 04/03/2025 και με αριθ. πρωτ. .... συμπληρωματικό υπόμνημα – αίτηση της προσφεύγουσας για αναστολή της προθεσμίας εξέτασης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, κατ' εφαρμογή της διάταξης του γ' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

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

Επί της από 22/11/2024 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, καθώς και επί της με αριθ. πρωτ. ....../04.03.2025 αίτηση της προσφεύγουσας για αναστολή της προθεσμίας εξέτασης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ποσού 59.946,58€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο υποδημάτων), για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 26.651,90€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 13.325,95€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.849,47€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 41.827,32€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 92.811,24€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από την εμπορική δραστηριότητα στο ποσό των 206.931,98€ έναντι δηλωθέντων ποσού 114.120,74€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, β) στη μείωση του κόστους πωληθέντων κατά την αξία ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορές εμπορευμάτων, ποσού 12.556,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της ..... (ΑΦΜ .....), και ii) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 57.164,00€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ποσού 13.942,64€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 2.279,13€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 1.139,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.418,70€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 24.028,00€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 3.440,90€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 18.833,79€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 9.416,90€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές αποκρυσταλλώσεως αξίας 92.811,24€ και στον ΦΠΑ αυτών ποσού 22.274,69€.

Με την υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 3.440,90€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 1.720,45€, κατόπιν μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 3.440,90€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 25/10/2024 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../2024 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. Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών που οδηγεί σε αναξίοπιστα αποτελέσματα κατά παράβαση των σχετικών οδηγιών της Διοίκησης. Έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.
3. Επικουρικώς, νομικώς πλημμελής, αβάσιμος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έμμεση τεχνική στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ καθότι δε συνυπολογίστηκε ορθό ποσοστό φύρας (ελαττωματικών προϊόντων), ορθό ποσοστό εκπτώσεων κατά την εκπρωτική περίοδο και ορθές τιμές πώλησης των εμπορευμάτων.
4. Παράνομος ο καταλογισμός ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με έμμεση τεχνική.

**Επειδή**, με το άρθρο 72 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης... 5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Εάν για το ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έχει δημοσιευθεί πράξη του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της

*Επικρατείας. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εφόσον διαπιστώσει την ταυτότητα του νομικού ζητήματος, εκδίδει απόφαση αναστολής της προθεσμίας, πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Η αναστολή καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής και ανατρέχει στην ημερομηνία δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 ή, σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή υποβληθεί μεταγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συνεχίζει η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Αν η προθεσμία που απομένει για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπολείπεται των τριάντα (30) ημερών, η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών παρατείνεται αυτοδικαίως για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες. Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση...».*

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, οριζόταν 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,... 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**, με την από 22/11/2024 αίτηση (ΠΑ 28/2024) φορολογούμενου φυσικού προσώπου, ζητήθηκε, κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, να εισαχθεί προς εκδίκαση στο Συμβούλιο της Επικρατείας η εκκρεμής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά με αριθμ. Καταχ. ΠΡ1115/9.7.2024 (Εθνικός Αριθμός 2024025252) προσφυγή του ανωτέρω φυσικού προσώπου κατά της 1559/20.5.2024 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ της ΑΑΔΕ. Εν προκειμένω, οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ εκδόθηκαν κατόπιν προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός του από τη φορολογική αρχή με χρήση έμμεσης μεθόδου ελέγχου (συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών) για τον λόγο ότι διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο ανά έτος εισόδημά του δεν κάλυπτε το ύψος των δαπανών διαβίωσής του του αντίστοιχου έτους. Με την υπ' αριθ. 24/2024 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 αποφασίστηκε να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας η με αριθμό καταχώρισης ΠΡ1115/9.7.2024 προσφυγή (Εθνικός Αριθμός 2024025252), η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και να ανασταλεί η διαδικασία έκδοσης απόφασης επί υποθέσεων, στις οποίες ανακύπτει το ίδιο ζήτημα, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι με την ως άνω προσφυγή τίθεται το γενικότερο ενδιαφέροντος νομικό ζήτημα με συνέπειες σε ευρύτερο κύκλο προσώπων εάν είναι σύμφωνη με τις συνταγματικές αρχές της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της φορολόγησης βάσει φοροδοτικής ικανότητας η εφαρμοσθείσα εν προκειμένω πρόβλεψη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Α' 167, ΚΦΕ),

σύμφωνα με την οποία το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως εάν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί να προσδιορίζεται με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου (εν προκειμένω, βάσει της αρχής των αναλογιών κατά την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022, Α' 206 – ΚΦΔ), όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ. ....../04.03.2024 αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για αναστολή της προθεσμίας έκδοσης απόφασης για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας, στις 04/03/2025, ήτοι πριν τη λήξη της προθεσμίας για την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν τίθεται ταυτόσημο νομικό ζήτημα με το αχθέν ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, ήτοι τις συνταγματικότητας της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Α' 167, ΚΦΕ), σύμφωνα με την οποία το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως εάν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί να προσδιορίζεται με βάση έμμεσες μεθόδους ελέγχου (εν προκειμένω, βάσει της αρχής των αναλογιών κατά την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, Α' 206 – ΚΦΔ), όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, διότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 κατόπιν διαπίστωσης πλήρωσης των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συγκεκριμένα, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο ίδιο έτος.

**Κατά συνέπεια**, δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του γ' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ περί αναστολής εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

**Επειδή**, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα άρθρα 27 και 28 του Κώδικα που αφορούν στο φορολογικό έλεγχο και τη διάρκεια του ελέγχου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του, ήτοι για εντολές που εκδίδονται μετά την 19/04/2024. Με το ίδιο άρθρο ορίζεται ότι πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με τον Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) στις 19/04/2024, οριζόταν 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, ενδεδαιγμένες 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 στον ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, οριζόταν 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, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση 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 25/10/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ 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, λόγω λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δύο εικονικών (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα των με αριθ. 523/05.04.2018 και 525/10.04.2018 τιμολογίων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της ..... (ΑΦΜ .....), συνολικής καθαρής αξίας 12.556,00€ πλέον ΦΠΑ 3.013,44€, για αγορές εμπορευμάτων, σύμφωνα με το πόρισμα προγενέστερου ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 274/2023 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

**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, η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορές εμπορευμάτων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, 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<sup>ο</sup>, 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 76 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 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...*».

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών,... Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής...*».

**Επειδή**, 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 (προϊσχύσαντος 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 Ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 25/10/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, 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 της προσφεύγουσας, κατά το έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδά της από την εμπορική δραστηριότητα του λιανικού εμπορίου υποδημάτων ανήλθαν σε 114.120,74€, το κόστος πωληθέντων σε 116.342,93€, το μικτό αποτέλεσμα σε -2.222,19€, οι πάσης φύσεως δαπάνες και έξοδα σε 57.724,39€ και οι ζημιές σε 59.946,58€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2018, το ποσοστιαίο περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης επί των εσόδων και επί του κόστους, όπως και ο συντελεστής καθαρού κέρδους έχουν αρνητικό πρόσημο (-1,95%, -1,91% και -52,52% αντίστοιχα). 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 32 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα

λογιστικά αρχεία της δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της ..... (ΑΦΜ .....), συνολικής καθαρής αξίας 12.556,00€ πλέον ΦΠΑ 3.013,44€, για αγορές εμπορευμάτων. Κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ η εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών (mark up method), με την υπ' αριθ. πρωτ. .... /08.10.2024 απόφασή του.

Ακολούθως, ο έλεγχος υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση υποδημάτων με την εφαρμογή επί του κόστους πωληθέντων ενός συντελεστή μικτού περιθωρίου κέρδους, αξιολογώντας στοιχεία από τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης του φορολογικού έτους 2018. Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή προέβη στον υπολογισμό της μέσης τιμής πώλησης και αγοράς και στην εξαγωγή ενός συντελεστή περιθωρίου κέρδους ανά εμπορεύσιμο είδος (γυναικεία παπούτσια και ρούχα) χρησιμοποιώντας 4 εμπορεύσιμα είδη 2.564 τεμαχίων, συνεκτιμώντας και τις μεταβολές αυτών κατά την περίοδο των εκπώσεων. Συγκεκριμένα, ο συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους υπολογίστηκε για τα γυναικεία παπούτσια σε 2,342 για την κανονική περίοδο και 1,1914 για την περίοδο των εκπώσεων (με μέσο όρο αυτών 1,7667) και τα ρούχα σε 7,5667 για την κανονική περίοδο και 2,5511 για την περίοδο των εκπώσεων (με μέσο όρο αυτών 5,0589). Για λόγους χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη ότι το 34% των πωλήσεων της διοχετεύεται χονδρικώς με μειωμένο περιθώριο κέρδους, η ελεγκτική αρχή, υπολόγισε τον μέσο συντελεστή περιθωρίου κέρδους σε 1,7667, ήτοι στην ελάχιστη τιμή των παρατηρήσεων. Κατόπιν τούτου, εφάρμοσε επί του κόστους πωληθέντων, όπως το προσδιόρισε αφαιρώντας από το δηλωθέν 116.342,93€ α) τα εικονικά τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της ..... (ΑΦΜ .....) συνολικής καθαρής αξίας 12.556,00€, β) τα υπ' αριθ. 1/05.06.2018 και 2/11.06.2018 τιμολόγια της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» – ΑΦΜ ..... συνολικής καθαρής αξίας 20.680,50€ για τα οποία υπάρχουν ενδείξεις παραβατικότητας, και γ) ποσοστό 10% ως διατήρηση αποθεμάτων, ποσού 74.793,79€, τον συντελεστή περιθωρίου κέρδους και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προκύπτει από τους υπολογισμούς που καταγράφονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, για το έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 206.931,98€ έναντι δηλωθέντων 114.120,74€ και ο συντελεστής μικτού κέρδους επί των πωλήσεων προσδιορίστηκε περίπου σε 0,4985. Κατόπιν των παραπάνω και δεδομένου ότι οι πωλήσεις των υποδημάτων και ενδυμάτων αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν αποκρουστικές φορολογητέες εκροές, για το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ποσού 92.811,24€ πλέον ΦΠΑ 22.274,69€.

**Επειδή**, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 ελεγκτική αρχή αναιτιολόγητα και εσφαλμένα εφάρμοσε την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών με αποτέλεσμα να οδηγηθεί σε αναξιόπιστα αποτελέσματα κατά παράβαση του ΚΦΔ και των σχετικών οδηγιών της Διοίκησης. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η πλημμέλεια του ελέγχου έγκειται στην επιλογή της εν λόγω έμμεσης τεχνικής ως απρόσφορης, στην εφαρμογή της λόγω μη άντλησης πληροφοριών από τα δεδομένα της επιχείρησης και στον υπολογισμό μη αξιόπιστης αναλογίας για την εξαγωγή περιθωρίου μικτού κέρδους. Ωστόσο, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και των εκροών σε επιχειρήσεις

με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, που η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων και το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο, όπως στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας η οποία δραστηριοποιείται αποκλειστικά στο λιανικό εμπόριο υποδημάτων και ενδυμάτων.

Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δύναται να εφαρμόσει περισσότερες από μία έμμεσες τεχνικές και ακολούθως, να συγκρίνει τα αποτελέσματα των προσδιορισμών (έμμεσων και γενικών διατάξεων) και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα να λάβει το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Εν προκειμένω, η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 4 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, με την υπ' αριθ. πρωτ. 18326/08.10.2024 απόφασή του.

Επίσης, από το περιεχόμενο των οικείων εκθέσεων ελέγχου προκύπτει ότι η συλλογή δειγματοληπτικών τιμών πραγματοποιήθηκε έπειτα από επιτόπιο έλεγχο στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας που έλαβε χώρα στις 12/07/2024, παρόντος του συζύγου της και υπεύθυνου του καταστήματος κατά το χρόνο της αυτοψίας, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως βάση σε σύγκριση με τιμολόγια αγορών του έτους 2018 για τον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους, σύμφωνα με τις οδηγίες της εγκυκλίου Ε.2016/2020. Τις εν λόγω τιμές η ελεγκτική αρχή αναπροσάρμοσε, εφαρμόζοντας τον Δείκτη Τιμών Καταναλωτή για την ομάδα «γυναικεία είδη υπόδησης» (όπως λήφθηκε από την ΕΛ.ΣΤΑΤ.) μηνός Ιουνίου των ετών 2018 και 2024.

Επιπρόσθετα, για λόγους χρηστής διοίκησης, από το σύνολο των παρατηρήσεών της ως προς τους εξαχθέντες συντελεστές περιθωρίου μικτού κέρδους, η ελεγκτική αρχή εντέλει επέλεξε τον μέσο όρο που προέκυψε από το ελάχιστο περιθώριο μικτού κέρδους σε κανονική περίοδο και τον μέσο όρο των επιμέρους περιθωρίων μικτού κέρδους σε περίοδο εκπτώσεων. Επομένως, τυχόν στάθμιση των υπολογισθέντων συντελεστών περιθωρίου μικτού κέρδους βάσει συμμετοχής τους στη δραστηριότητα της επιχείρησης μετά βεβαιότητας θα είχε ως αποτέλεσμα την εξαγωγή μεγαλύτερου συντελεστή από τον τελικώς εφαρμοσθέντα χαμηλότερο 1,7667.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έμμεση τεχνική στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ είναι πλημμελής και εσφαλμένος, καθότι δε συνυπολογίστηκε ορθό ποσοστό φύρας (ελαττωματικών προϊόντων), ορθό ποσοστό εκπτώσεων κατά την εκπτωτική περίοδο και ορθές τιμές πώλησης των εμπορευμάτων. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι α) ποσοστό 15% των εμπορευμάτων αντιστοιχεί σε είδη που παραλαμβάνονται με φθορές ή ελαττώματα τα οποία είτε τα κατέστρεψε είτε τα δώριζε, β) οι πραγματοποιηθείσες εκπτώσεις φθάνουν σε ποσοστό 75% αντί 50% που προσδιόρισε η ελεγκτική αρχή, και γ) οι τιμές πώλησης για τα είδη μπουτάκια γυναικεία, μπότες γυναικείες και παντόφλες, την κανονική περίοδο, κυμαίνονταν κατά μέσο όρο στα 15,00€, 18,00€ και 10,00€ αντίστοιχα, όπως προκύπτουν από ενδεικτικές αποδείξεις που συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Εντούτοις, τα εν λόγω εμπορεύματα (υποδήματα και ενδύματα) δεν είναι ευπαθή ώστε να υφίστανται απώλειες που ανέρχονται σε ποσοστό 15%, το δε μέγεθος της φθοράς ή παραλαβής ελαττωματικών εμπορευμάτων, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής

πείρας. Περαιτέρω, για τα διατεθέντα εμπορεύματα άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ενώ για τα κατεστραμμένα προϊόντα σχετικό πρωτόκολλο καταστροφής ή άλλο αποδεικτικό/δικαιολογητικό στοιχείο.

Επίσης, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκομίζει από το οποίο να προκύπτει το ύψος των πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων, όπως ενδεικτικά αποτελούν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης επί των οποίων αναγράφεται η διενεργηθείσα έκπτωση. Πέραν τούτου, η ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας το μέσο όρο των συντελεστών περιθωρίου μικτού κέρδους της κανονικής και της εκπωτικής περιόδου, ουσιαστικά θεώρησε ότι η προσφεύγουσα διενεργεί εκπτώσεις, ύψους 50%, τις μισές ημέρες της ετήσιας λειτουργίας του καταστήματός της αντί να σταθμίσει τους αντίστοιχους συντελεστές περιθωρίου κέρδους της περιόδου κανονικής λειτουργίας (242 ημερών) και της εκπωτικής περιόδου (123 ημερών), γεγονός που οδήγησε στην εξαγωγή μειωμένων αποτελεσμάτων.

Επιπροσθέτως, από τις προσκομισθείσες ενδεικτικές αποδείξεις προκύπτει μόνο η γενική κατηγορία του είδους (ενδύματα/υποδήματα) καθώς δε φέρουν αναλυτική περιγραφή (μποτάκια γυναικεία, μπότες γυναικείες και παντόφλες) ώστε να είναι εφικτή η αντιστοίχιση των τιμών.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται 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, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, ο οποίος πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, εσφαλμένου προσδιορισμού συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους και παράνομου καταλογισμού ΦΠΑ προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα για τις λοιπές διαφορές κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 (φορολογικές περιόδους 01/01/2018 - 31/12/2018 και 01/01/2019 - 31/12/2019).

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ....../22.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της .....  
..... με ΑΦΜ: .....

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

**Υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	26.651,90 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	13.325,95 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.849,47 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>41.827,32 €</b>

**Υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος  
φορολογικού έτους 2019**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	2.279,13 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	1.139,57 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>3.418,70 €</b>

**Υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	3.440,90 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	18.833,79 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	9.416,90 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>28.250,69 €</b>

**Υπ' αριθ. ....../25.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	3.440,90 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	1.720,45 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>5.161,35 €</b>

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 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  
α.α.**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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.