



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25.4.2023

Αριθμός απόφασης: 997

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **5.1.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... , με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ..... ΧΑΝΙΩΝ, κατά

• της υπ' αριθ. ..../7.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

• της υπ' αριθ. ..../7.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,

• της υπ' αριθ. ..../7.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, και

• της υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Επί της από **5.1.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... , με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 11.471,78 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 5.735,89 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.404,67 €.

Με την υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 20.899,82 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 10.449,91 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.976,07 €.

Με την υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 16.729,08 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 8.364,54 €.

Με την υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 10.848,03 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 5.424,02 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 7.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με δραστηριότητα ..... με έμφαση στα τρόφιμα, βάσει της αρ. ....../0/8431/25.7.2022 εντολής ελέγχου.

Από τον έλεγχο εισοδήματος προέκυψε ότι το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Συγκεκριμένα, στο φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκαν ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 36.727,89 €, και εισοδήματα από τόκους ύψους 0,58 € (στον κωδικό 782 'Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές κλπ' καταχωρίστηκε ποσό ύψους 20.000,00 €), ενώ οι συνολικές προσωπικές δαπάνες (καταναλωτικές και δόσεις δανείου) όπως προέκυψαν από τα στοιχεία των κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών ανήλθαν στα 10.596,60 €. Στο φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκαν ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 24.872,40 €, και εισοδήματα

από τόκους ύψους 1,35 €, ενώ οι συνολικές προσωπικές δαπάνες (καταναλωτικές και δόσεις δανείου) όπως προέκυψαν από τα στοιχεία των κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών ανήλθαν στα 8.091,24 €. Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 με έμμεσες τεχνικές μεθόδους και ειδικότερα με βάση την αρχή των αναλογιών, σύμφωνα με την αρ. ....../11.11.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Βάσει των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν στα 516.014,83 € στο φορολογικό έτος 2016 (έσοδα βάσει δήλωσης 438.240,55) και στα 563.178,69 € στο φορολογικό έτος 2017 (έσοδα βάσει δήλωσης 498.120,30). Λαμβάνοντας υπόψη το κόστος πωληθέντων και τις δαπάνες βάσει δήλωσης, τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν στα 41.048,39 € στο φορολογικό έτος 2016 και 61.999,59 € στο φορολογικό έτος 2017.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Νομικά πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς οι οριστικές πράξεις φέρουν ημερομηνία θεώρησης 7.12.2022 ενώ μνημονεύονται στην από 6.12.2022 συνταχθείσα και με ημερομηνία θεώρησης 7.12.2022 έκθεση ελέγχου. Μη νόμιμα ζητήθηκαν τιμοκατάλογοι των προϊόντων πώλησης.

2. Το εισόδημα των υπό κρίση ετών μη νομίμως προσδιορίστηκε με έμμεσες τεχνικές μεθόδους αφού δεν αποδείχθηκε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Εσφαλμένα επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι δεν υφίστανται αποθέματα και ότι το κόστος πωληθέντων ταυτίζεται με τις αγορές της περιόδου. Η φορολογική αρχή δε γνωρίζει και δεν παραθέτει στην έκθεση ελέγχου τις τιμές πώλησης κάθε πωλούμενου είδους. Γίνεται επίκληση ποσοστών κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων αναπόδεικτα και αόριστα. Εσφαλμένα επιλέχθηκε ως βασικό είδος διατροφής τα παγωτά και εσφαλμένα ελήφθησαν υπόψη στοιχεία τιμοκαταλόγου αυτά που απεστάλησαν από τον προμηθευτή της προσφεύγουσας χωρίς προηγουμένως να έχουν κατασχεθεί νομίμως. Δεν αποδείχθηκε η αντικειμενική υπόσταση της φορολογητέας ύλης που προστέθηκε στα εισοδήματα της προσφεύγουσας.

2. Αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ δεδομένου ότι στη φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος βασίστηκε στα αποτελέσματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που εσφαλμένα εφαρμόστηκαν. Οι πωλήσεις που προστέθηκαν στις εκροές δεν αποτελούν πραγματικές πωλήσεις αλλά επινόηση της φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ 'Πληροφορίες από τον φορολογούμενο': «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς

αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ 'Πληροφορίες από τρίτους': «3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης': «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ΚΦΔ 'Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία': «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ 'Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης': «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 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 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ '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.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα

οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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:

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.....

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:

A. 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.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την Α.1008/2020 με θέμα 'Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄ ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα':

«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

### 2.1 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 έλεγχου, 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 οριζομένων στην παρούσα.

#### Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

#### Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

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

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

Ειδικότερα:

#### 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 προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. ....Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα

αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.....

#### 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..

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

#### Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 με έμμεσες τεχνικές μεθόδους και ειδικότερα με βάση την αρχή των αναλογιών, σύμφωνα με την αρ. ....../11.11.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Από τον έλεγχο εισοδήματος προέκυψε ότι το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Συγκεκριμένα, στο φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκαν ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 36.727,89 €, και εισοδήματα από τόκους ύψους 0,58 € ενώ οι συνολικές προσωπικές δαπάνες (καταναλωτικές και δόσεις δανείου) όπως προέκυψαν από τα στοιχεία των κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών ανήλθαν στα 10.596,60 €. Στο φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκαν ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 24.872,40 €, και εισοδήματα από τόκους ύψους 1,35 €, ενώ οι συνολικές προσωπικές δαπάνες (καταναλωτικές και δόσεις δανείου) όπως προέκυψαν από τα στοιχεία των κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών ανήλθαν στα 8.091,24 €. Δεδομένου ότι το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας στα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος προσφεύγουσας με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Σημειωτέον, δε, ότι ούτε το συνολικό οικογενειακό εισόδημα επαρκεί για την κάλυψη των συνολικών προσωπικών δαπανών, καθώς ο σύζυγος της προσφεύγουσας ..... δηλώνει ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα και μικροποσά από αγροτικά εισοδήματα.

**Επειδή** σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές μεθόδους και ειδικότερα με βάση την αρχή των αναλογιών, οι αγορές εμπορευμάτων κατανεμήθηκαν σε 3 κατηγορίες ήτοι σε πωλήσεις καρτών με 0% Φ.Π.Α, σε πωλήσεις τσιγάρων με 0% Φ.Π.Α και σε πωλήσεις εμπορευμάτων που υπάγονταν σε Φ.Π.Α.. με βάση τα προσκομισθέντα από την ελεγχόμενη λογιστικά αρχεία. Δεν ήταν εφικτή η περαιτέρω υποδιαίρεση των πωλήσεων αγαθών που υπάγονταν σε Φ.Π.Α., καθώς δεν προσκομίστηκαν αναλυτικές εγγραφές από τις οποίες να προκύπτουν αντίστοιχα ποσοστά πωλήσεων για κάθε συντελεστή Φ.Π.Α..

Στις κάρτες το ποσοστό μεικτού κέρδους επί του κόστους προσδιορίστηκε στο 1,83% στο φορολογικό έτος 2016 και 1,31% στο φορολογικό έτος 2017, βάσει στοιχείων που προέκυψαν από τα τιμολόγια αγορών του βασικού προμηθευτή της.

Στα τσιγάρα το ποσοστό μεικτού κέρδους επί του κόστους προσδιορίστηκε στο 4,95% στο φορολογικό έτος 2016 και 4,36% στο φορολογικό έτος 2017, βάσει στοιχείων που παρασχέθηκαν από τους βασικούς προμηθευτές της.

Όσον αφορά τα εμπορεύματα με ΦΠΑ, στα οποία περιλαμβάνονται εμπορεύματα όπως παγωτά, αναψυκτικά, μπίρες, σοκολάτες και γενικότερα προϊόντα, τρόφιμα που εμπορεύονται τα σούπερ μάρκετ, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τιμοκατάλογοι που ζητήθηκαν με την αρ. ....../26.7.2022 πρόσκληση, ο έλεγχος προσδιόρισε το περιθώριο κέρδους βάσει στοιχείων που παρασχέθηκαν από τρίτες πηγές καθώς και στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων, όπως αυτό προβλέπεται με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις και οδηγίες. Συγκεκριμένα ο

έλεγχος επέλεξε ως βασικό είδος διατροφής τα παγωτά και βάσει στοιχείων που παρασχέθηκαν από προμηθευτή της προσφεύγουσας προέκυψε ότι τα ποσοστά μεικτού κέρδους επί του κόστους ανά προϊόν κυμαίνονταν μεταξύ 52% και 58,6% στο φορολογικό έτος 2016 και μεταξύ 52,13% και 57,52% στο φορολογικό έτος 2017. Περαιτέρω, από στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων, σούπερ μάρκετ, που δραστηριοποιούνται και στην Κρήτη, προκύπτει ότι στα υπό κρίση έτη τα περιθώρια κέρδους επί του κόστους κυμαίνονται στο 30%. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και τα δεδομένα που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, και στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος υπολόγισε το μεικτό περιθώριο κέρδους αυτής της κατηγορίας εμπορευμάτων σε ποσοστό 25%.

**Επειδή** δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία από την προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα προσφυγή και ως εκ τούτου για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών ελήφθησαν υπόψη του κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν και από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους), καθώς και στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων, όπως προβλέπεται με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο και την Α.1008/2020 απόφαση της ΑΑΔΕ. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα χρησιμοποιήθηκαν τα ανωτέρω στοιχεία για την εφαρμογή της υπό κρίση έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι ως άνω πληροφορίες από τρίτους αναζητήθηκαν και παρασχέθηκαν σύννομα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του ΚΦΔ ('Πληροφορίες από τρίτους'), και συνεπώς, αναφορικά με τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από τρίτους, αλυσιτελώς η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 24 του ΚΦΔ (Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία').

**Επειδή** σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα τα βιβλία εσόδων εξόδων, τα αρχεία από τους φορολογικούς μηχανισμούς, αναφορές ρος, μισθοδοτικές καταστάσεις, παραστατικά αγορών και δαπανών και αποδεικτικά εξόφλησης, μητρώο παγίων, καθώς και τιμοκατάλογοι. Τα εν λόγω στοιχεία ζητήθηκαν προκειμένου να διενεργηθεί ο υπό κρίση έλεγχος, όπως προβλέπεται με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 23 του ΚΦΔ, και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμα ζητήθηκαν οι τιμοκατάλογοι των πωλούμενων προϊόντων είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 με βάση την αρχή των αναλογιών εσφαλμένα το κόστος πωληθέντων θεωρήθηκε ότι είναι ίσο με τις αγορές στην κάθε χρήση χωρίς να συνυπολογιστούν τα αποθέματα έναρξης και λήξης. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις Ε3 της προσφεύγουσας, δεν δηλώθηκαν αποθέματα έναρξης και λήξης. Περαιτέρω, όπως επισημαίνεται στο από 11.1.2023 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, με βάση τα ελεγχθέντα τιμολόγια αγορών δεν προέκυψαν μεγάλες αγορές διαρκών αγαθών που να δημιουργούν απόθεμα απογραφής, και σε κάθε περίπτωση, η επιχείρηση δραστηριοποιείται στην τουριστική περιοχή του Πλατανιά, όπου από τον Οκτώβριο του κάθε έτους παρουσιάζεται μηδαμινή κίνηση, για αυτό και φροντίζουν οι επιχειρήσεις να μην έχουν σημαντικό απόθεμα τέλους χρήσης.

**Επειδή**, όσον αφορά τη φορολογία ΦΠΑ, το ποσό της διαφοράς των εσόδων από εμπορεύματα που υπάγονταν σε ΦΠΑ, όπως προσδιορίστηκαν ως ανωτέρω με τη χρήση έμμεσων μεθόδων,

προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές, και επιμερίστηκε κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες εκροές, όπως αυτό προβλέπεται με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο, και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αναιτιολόγητα στη φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος βασίστηκε στα αποτελέσματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

**Επειδή** οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν ημερομηνία θεώρησης 7.12.2022, όπως άλλωστε και οι υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, και συνεπώς θεωρήθηκαν και εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στις 7.12.2022. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί σε προγενέστερη ημερομηνία είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **5.1.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... , και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

- Η υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

	Διαφορά
Διαφορά φόρου	11.471,78 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	5.735,89 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.404,67 €
Σύνολο για Καταβολή	18.612,34 €

- Η υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

	Διαφορά
Διαφορά φόρου	20.899,82 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	10.449,91 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.976,07 €
Σύνολο για Καταβολή	34.325,80 €

- Η υπ' αριθ. ....../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016

	Διαφορά
Διαφορά φόρου	16.729,08 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	8.364,54 €

Σύνολο για Καταβολή	25.093,62 €
---------------------	-------------

- Η υπ' αριθ. ..../7.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017

	Διαφορά
Διαφορά φόρου	10.848,03 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	5.424,02 €
Σύνολο για Καταβολή	16.272,05 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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