



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 467

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

## 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)»,  
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

**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.

**4.** Την με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... κατοίκου .....κατά των:

Α) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Δ) με αριθμό ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

**6.** Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 16.434,41 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.217,21 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.758,07 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **27.409,69 €**.
- Με τη με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 12.354,76 €.
- Με τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **400,00 €**, λόγω υποβολής τεσσάρων (4) ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις περιόδους 01/01/2016 – 31/03/2016, 01/04/2016 – 30/06/2016, 01/07/2016 – 30/09/2016, 01/10/2016 – 31/12/2016.
- Με τη με αριθμό .....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω υποβολής ελλιπών δηλώσεων (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό ..... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο προσφεύγων έχει ως αντικείμενο εργασιών την ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΒΓΩΝ ΚΟΤΑΣ ΜΕ ΤΟ ΚΕΛΥΦΟΣ, ΠΟΥ ΔΙΑΤΙΘΕΝΤΑΙ ΝΩΠΑ και κατά την κρίσιμη περίοδο τήρησε απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος στις ..... κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα με την με αριθμό πρωτ. .... Γνωστοποίηση την ανωτέρω εντολή ελέγχου και τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Την ίδια μέρα κοινοποίησε και τη με αριθμό πρωτ. .... Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων άρθρων 13, 14, 23 & 24 του Κ.Φ.Δ., στην

οποία ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων προσκομίζοντας τα ζητηθέντα πλην των Συγκεντρωτικών Δελτίων Αποστολής.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Από τις διασταυρώσεις των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών – πελατών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έχει δηλώσει λανθασμένα μεγαλύτερη δαπάνη - έξοδο (456.636,34 € αντί 23.244,80 €) από τον .....

Από τα παραστατικά που προσκομίσθηκαν για τον συγκεκριμένο προμηθευτή προέκυψε συνολικό ποσό δαπάνης € 23.244,80.

Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η με αριθμό ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

2. Ο μικτός συντελεστής επί κόστους πωληθέντων, σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση Ε1 του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2016 είναι αρνητικός και ανέρχεται σε ποσοστό **-13,30%** ενώ για τις δύο προηγούμενες χρήσεις διαμορφώθηκε ως κάτωθι:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015
Ακαθάριστα έσοδα	132.199,40	131.182,91
Κόστος πωληθέντων	72.258,01	87.705,80
Μικτό κέρδος	59.941,39	43.477,11
Ποσοστό μικτού κέρδους επί Κ.Π	82,95%	49,57%

3. Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2016 προκύπτει ότι το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, ως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων βάσει δήλωσης	13.984,52 €
Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	810,00 €
Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα	-48.404,92
Ανάλωση κεφαλαίου που δηλώθηκε	17.000,00 €

4. Ο έλεγχος ζήτησε μέσω email στις ..... την προσκόμιση των Συγκεντρωτικών Δελτίων Αποστολής που εκδίδει ο προσφεύγων κάθε φορά πριν την αναχώρηση για την λαϊκή αγορά ώστε να γίνει αντιπαράθεση με την αξία της ημερήσιας απόδειξης Ζ.

Στη συνέχεια ζητήθηκαν και προφορικά τα Σ.Δ.Α. ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα από τις λιανικές πωλήσεις, όμως ουδέποτε προσκομίσθηκαν και δεν κατέστη δυνατή η πραγματοποίηση αυτής της ελεγκτικής επαλήθευσης.

Κατόπιν των ανωτέρω και εφόσον συνέτρεχε η παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, η ελέγκτρια εισηγήθηκε στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας, μέσω υπηρεσιακού σημειώματος, να διενεργήσει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα την περ α παρ.1 - της αρχής των αναλογιών. Η χρήση της μεθόδου αυτής εγκρίθηκε από τον επόπτη του ελέγχου, την υποδιευθύντρια της Α' υποδιεύθυνσης και τον Προϊστάμενο του 4ου ΕΛΚΕ (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014 όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1094/7-4-2014 και Α. 1008/2020).

Η δραστηριότητα του φορολογούμενου στην χρήση 2016 ήταν η παραγωγή και αγορά αβγών από τρίτους και η πώληση αυτών χονδρικής και λιανικής σε λαϊκές αγορές.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των αβγών που αγόρασε ο προσφεύγων από τρίτους και αυτών που προέρχονται από την ιδιοπαραγωγή.

Στη συνέχεια με βάση τη μέση τιμή πώλησης των αβγών (από τα στοιχεία πώλησης που πραγματοποίησε και είναι στη διάθεση του ελέγχου) και λαμβάνοντας υπόψη φύρα 5% υπολογίσθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου. Συγκεκριμένα:

1. Από τα τιμολόγια αγοράς και τις απογραφές έναρξης και λήξης έτους προσδιορίστηκε η πωληθείσα ποσότητα αβγών (από αγορές από τρίτους), ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΒΓΩΝ (ΣΕ ΤΜΧ) ΠΟΥ ΑΓΟΡΑΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ				
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΒΓΩΝ	ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (ΤΜΧ)	ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΤΕΜΑΧΙΑ
ΑΥΓΑ ΑΧΥΡΩΝΑ	-	18.720	-	18.720
ΑΥΓΑ ΕΛΕΥΘΕΡΑΣ ΒΟΣΚΗΣ	-	21.000	-	21.000
ΑΥΓΑ ΚΑΤ. L	31.650	696.970	11.610	717.010
ΑΥΓΑ ΚΑΤ. M	17.270	422.592	990	438.872
ΑΥΓΑ ΚΑΤ. SM	-	31.500	150	31.350
ΑΥΓΑ ΚΑΤ. XL	3.960	81.494	720	84.734
Σύνολο	52.880	1.272.276	13.470	1.311.686

2. Προσδιορισμός πωλήσεων αυγών ιδιοπαραγωγής

Σύμφωνα με την Ενιαία Δήλωση Εκμετάλλευσης έτους 2016 του προσφεύγοντος στον ..... και το μητρώο παγίων βάσει των Τ.Δ.Α., το ζωικό κεφάλαιο του προσφεύγοντος ανερχόταν σε 10.500 όρνιθες ωοπαραγωγής.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ένα μέρος αυτών ήταν νεοσσοί και ένα μέρος ήταν μεγάλης ηλικίας, έκρινε ότι περίπου 6.000 όρνιθες παρήγαγαν αυγά στην υπό κρίση περίοδο.

Σύμφωνα με στοιχεία του ελέγχου από ομοειδείς επιχειρήσεις αλλά και από την βιβλιογραφία, μία όρνιθα παράγει κατά τη διάρκεια του έτους περίπου 280 – 300 αυγά.

Καθώς ο προσφεύγων, σε συνάντηση που πραγματοποιήθηκε στα γραφεία του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής με τους αρμόδιους υπαλλήλους (αρ. πρακτικού συνάντησης 256) ανέφερε ότι η κάθε όρνιθα παράγει αβγά ανά δύο μέρες, ήτοι 180 αβγά τον χρόνο, ο έλεγχος δέχτηκε την παραδοχή αυτή κατ' επιεική κρίση.

Επίσης, ο έλεγχος δέχτηκε ένα ποσοστό φύρας 5% στα αβγά ιδιοπαραγωγής καθώς θεώρησε ότι υπάρχουν απώλειες κατά την συλλογή τους και την τοποθέτησή τους σε αυγοθήκες.

Συνεπώς ο συνολικός αριθμός σε τεμάχια αβγών που προκύπτει από την ιδιοπαραγωγή είναι: 6.000 όρνιθες X 180 αβγά το έτος X 0,95 (φύρα 5%) = 1.026.000

Τέλος, ο συνολικός αριθμός αβγών (από αγορές και ιδιοπαραγωγή) στην χρήση 2016 ανέρχεται σε 2.337.686 τμχ., βάσει του ελέγχου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΒΓΑ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ	ΑΒΓΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΒΓΩΝ
-----------------	-----------------	-----------------------	-------------------------

2016	1.311.686	1.026.000	2.337.686
------	-----------	-----------	-----------

Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των τιμολογίων πώλησης παρατηρήθηκε ότι η χονδρική τιμή πώλησης ενός αβγού κυμαινόταν από € 0,09 έως 0,15 €. Ο έλεγχος μη λαμβάνοντας υπόψη τις λιανικές τιμές πώλησης (οι οποίες είναι υψηλότερες και φθάνουν έως 0,20€ ) εκτίμησε κατ' επιεική κρίση ότι τα αβγά θα πρέπει να αποτιμηθούν στην τιμή των € 0,10.

Συνεπώς, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτουν είναι 2.337.686 τμχ. Χ € 0,10/τμχ. = 233.768,60 €.

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	127.039,52	233.768,60
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	-146.524,20	-146.524,20
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	-19.484,68	87.244,40
ΜΕΙΟΝ Δαπάνες χρήσης	-28.920,24	-28.920,24
Καθαρά φορολογητέα κέρδη	-48.404,92	58.324,16

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1. Παράνομη, εσφαλμένη και αναπιολόγητη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου – αρχής αναλογιών – τυπική πλημμέλεια.
2. Ελλιπής και λανθασμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων, ουσία αβάσιμο αυτών.

**1ος προβαλλόμενος λόγος – Παράνομη, εσφαλμένη και αναπιολόγητη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου – αρχής αναλογιών – τυπική πλημμέλεια.**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28, του ν.4172/2013:**

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

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

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

**Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:**

«... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

**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.

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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. ....

**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.**

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.

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 27 του Κ.Φ.Δ.:**

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

**α) της αρχής των αναλογιών,**

**β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,**

**γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,**

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

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

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

**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 Κ.Φ.Δ (Α'170):**

**«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 φορολογούμενου. 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 φορολογούμενου 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 δύνανται 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. ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα άρθρα 3 & 4 της **A.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 Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ 170 Α΄ ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα:

**«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.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς να υφίσταται προηγούμενη έγκριση του αρμόδιου Προϊστάμενου και διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 18) και Φ.Π.Α. (σελ. 10), η ελέγκτρια εισηγήθηκε στις ..... στον Προϊστάμενο του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μέσω υπηρεσιακού σημειώματος, να διενεργήσει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα την περ. 1α (αρχή των αναλογιών). Η χρήση της μεθόδου αυτής εγκρίθηκε από τον επόπτη του ελέγχου, την υποδιευθύντρια της Α' υποδιεύθυνσης και τον Προϊστάμενο του 4ου ΕΛΚΕ την ίδια μέρα (σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014 όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1094/7-4-2014 και Α. 1008/2020).

**Επειδή**, αντίγραφο του ανωτέρω από ..... Υπηρεσιακού Σημειώματος διαβιβάστηκε ηλεκτρονικά στην υπηρεσία μας, ως στοιχείο του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης. Από αυτό προκύπτει η πλήρης αιτιολόγηση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της παρ.2 αυτού. Επιπλέον, επιβεβαιώνεται η έγκριση της σχετικής εισήγησης από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας υπηρεσίας, σύμφωνα με όσα ορίζονται με το άρθρο 4 της Α.1008/2020.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προσφεύγοντος, το δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης. Σχετικά στοιχεία παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων βάσει δήλωσης	13.984,52 €
Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	810,00 €
Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα	-48.404,92
Ανάλωση κεφαλαίου που δηλώθηκε	17.000,00 €

**Επειδή**, από τα ανωτέρω στοιχεία είναι εμφανές ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και υφίσταται έγκριση του αρμόδιου Προϊστάμενου, η οποία αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

**Ως προς τον 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο - Ελλιπής και λανθασμένη αιτιολογία των προβαλλόμενων, ουσία αβάσιμο αυτών**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4987/2022:**

«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, σύμφωνα με τις παρ.1 & 2 του άρθρου 17 του ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.):**

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

**Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, είναι αυθαίρετα και εσφαλμένα. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι το ζημιογόνο αποτέλεσμα της υπό κρίση περιόδου προέκυψε διότι ανανέωσε τον πληθυσμό των ορνίθων το 2014 και το 2016 χωρίς να έχει τα επιθυμητά αποτελέσματα αύξησης της παραγωγής. Για τον λόγο αυτό αναγκάστηκε να αγοράζει εμπορεύματα από τρίτους ώστε να καλύψει τις ανάγκες των πελατών του ενώ σε πολλές περιπτώσεις πουλούσε σε τιμές κόστους ή και σε χαμηλότερες τιμές. Παράλληλα οι δαπάνες παραγωγής ήταν υψηλές λόγω σχετικά μεγάλης ηλικίας του πληθυσμού. Η μειωμένη απόδοση για το έτος 2016 βεβαιώνεται και από την κτηνιατρική έκθεση του ..... (σχετ. 1), σύμφωνα με την οποία εκτιμάται ότι η παραγωγή ανερχόταν στα 610.000 αβγά. Επίσης, τα ηλικιωμένα πτηνά (περίπου 4.400 όρνιθες) δεν ήταν παραγωγικά και αναγκαστικά τα θανάτωσε τον Ιανουάριο του έτους 2017, όπως προκύπτει από την δήλωση στον ..... (σχετ. 2). Λόγω των παραπάνω προβλημάτων της μονάδας κατά το ελεγχόμενο έτος, αναγκάστηκε να καταφύγει σε τραπεζικούς δανεισμούς ώστε να καλύψει τα ζημιογόνα αποτελέσματα. Αντίθετα οι προηγούμενες χρήσεις ήταν κερδοφόρες. Τέλος, λανθασμένα ο έλεγχος υπολόγισε ενιαία τιμή πώλησης 0,10/αβγό και την ωτοκία της κάθε όρνιθας σε 180 αβγά/έτος αντί του ορθού 80-100 αβγά/έτος. Επίσης, το ποσοστό της φύρας πρέπει να υπολογιστεί σε 15%.**

**Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την έκθεση του κτηνίατρου - ..... διότι:**

α) Η έκθεση αυτή δεν φέρει ημερομηνία σύνταξης.

β) Στα βιβλία του προσφεύγοντος και στις καταστάσεις ΜΥΦ δεν βρέθηκε να υπάρχει στην ελεγχόμενη χρήση 2016 παραστατικό δαπάνης από τον συγκεκριμένο κτηνίατρο ούτε από κάποια εταιρεία που εργάζεται ο κτηνίατρος αυτός. Επίσης, από έλεγχο που διενεργήθηκε στις καταστάσεις ΜΥΦ εξόδων που έχει υποβάλλει ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2015 έως 2020 δεν βρέθηκε κανένα παραστατικό δαπάνης από τον συγκεκριμένο κτηνίατρο, ή κάποιο υποβληθέν συμφωνητικό. Συνεπώς δεν προκύπτει ότι ο ..... παρακολουθούσε την

πτηνοτροφική μονάδα του προσφεύγοντος στην χρήση 2016 και δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη οι εκτιμήσεις της έκθεσης αυτής.

Από τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίσθηκαν και την Συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων ΜΥΦ χρήσεως 2016 προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει λάβει ένα Τ.Π.Υ από τον κτηνίατρο ..... αξίας € 15,00.

γ) Στην συνάντηση που πραγματοποιήθηκε στις ..... στα γραφεία του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρακτικού συνάντησης ..... ) όταν ρωτήθηκε ο φορολογούμενος εάν υπάρχει κάποιο έγγραφο ή πιστοποιητικό από κτηνίατρο το οποίο να αποδεικνύει ότι η πτηνοτροφική του μονάδα είχε πάθει ζημιά, ο προσφεύγων απάντησε ότι δεν υπάρχει και ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο κάτι σχετικό πριν από την κοινοποίηση στο Σ.Δ.Ε..

δ) Στην κτηνιατρική έκθεση αναφέρεται ότι ένα νέο κοπάδι 2.100 όρνιθες ασθένησε με ίωση και συγκεκριμένα έπαθε "ψευδοπανώλη" με αποτέλεσμα την μείωση στην ωτοκία.

Επ' αυτού ο έλεγχος κατέγραψε τα κάτωθι:

Σύμφωνα με την βιβλιογραφία η ψευδοπανώλη των πτηνών είναι γνωστή και ως "ασθένεια του Νιούκαστλ". Όταν λέμε "ψευδοπανώλη των πτηνών" εννοούμε την οξεία ίωση των πτηνών, ταχύτατης εξάπλωσης, χαρακτηριζόμενη από νευρικά και αναπνευστικά συμπτώματα. Αυτή η αρρώστια "χτυπάει" μαζικά τα πτηνά, έχει μεγάλο ποσοστό θνησιμότητας και είναι ιδιαίτερα επικίνδυνη για πτηνά νεαρής ηλικίας, και για να αντιμετωπιστεί απαιτείται από τις Κτηνιατρικές Υπηρεσίες εμβολιασμός πτηνών.

Επιπλέον, σύμφωνα με την Οδηγία 92/66/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Ιουλίου 1992, για τη θέσπιση κοινοτικών μέτρων για την καταπολέμηση της ψευδοπανώλης των πτηνών (ΕΕ L 260 της 5.9.1992, σ. 1-20), προβλέπει ότι η ψευδοπανώλη των πτηνών είναι μια εξαιρετικά λοιμώδης νόσος στα πουλερικά και άλλα πτηνά, που προσβάλλει ιδιαιτέρως την παραγωγή αυγών, με σοβαρές κοινωνικοοικονομικές συνέπειες.

Αν σε μια εκμετάλλευση υπάρχει η υπόνοια ότι πουλερικά έχουν προσβληθεί ή μολυνθεί από ψευδοπανώλη των πτηνών, οι αρμόδιες αρχές θα πρέπει να ενημερωθούν άμεσα, η εκμετάλλευση θα πρέπει να τεθεί υπό επίσημη επίβλεψη, και θα πρέπει να ληφθούν τα ακόλουθα μέτρα:

- Περιορισμός των εν λόγω πουλερικών ώστε να μην έρχονται σε επαφή με άλλα πουλερικά
- Απαγόρευση μη εγκεκριμένων μετακινήσεων ατόμων, οχημάτων, άλλων ζώων, κρέατος πουλερικών, αυγών, ζωοτροφών, απορριμμάτων, υλικών ή οποιωνδήποτε άλλων αντικειμένων είναι πιθανό να μεταδώσουν τη νόσο
- Μέτρα απολύμανσης στις εισόδους και τις εξόδους των κτιρίων στέγασης πουλερικών και της ίδιας της εκμετάλλευσης
- Άλλες εκμεταλλεύσεις ενδέχεται να τεθούν υπό επίβλεψη, εφόσον υπάρχει υποψία μόλυνσης.

Αν η νόσος επιβεβαιωθεί, μεταξύ των μέτρων που λαμβάνονται είναι και τα ακόλουθα:

- Τα πουλερικά της εκμετάλλευσης θανατώνονται
- Τα υλικά που έχουν μολυνθεί καταστρέφονται ή υφίστανται επεξεργασία
- Τα αυγά και το κρέας πουλερικών που έχουν σφαχτεί κατά τη διάρκεια της τεκμαιρόμενης περιόδου επώασης της νόσου πρέπει να καταστραφούν
- Τα κτίρια στέγασης των πουλερικών πρέπει να καθαρίζονται και απολυμαίνονται
- Δεν επανεισάγονται στην εκμετάλλευση πουλερικά τουλάχιστον επί 21 ημέρες μετά τον καθαρισμό
- Πρέπει να οριοθετηθεί προστατευτική ζώνη ακτίνας τουλάχιστον 3 km, η οποία περιλαμβάνεται σε μια ζώνη επίβλεψης ακτίνας τουλάχιστον 10 km γύρω από τον χώρο

για τουλάχιστον 21 ημέρες, με επίσημους ελέγχους, κλινικές εξετάσεις και απομόνωση των πουλερικών.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα παραπάνω δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο το οποίο αποδεικνύει την ασθένεια των ορνίθων π.χ. δαπάνες για φάρμακα, έξοδα απολυμάνσεων κ.λπ. ούτε κάποια σχετική βεβαίωση από αρμόδια δημόσια αρχή.

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ενιαία Δήλωση Εκμετάλλευσης έτους 2016 του προσφεύγοντος στον ..... και σύμφωνα με το μητρώο παγίων βάσει των Τ.Δ.Α., το ζωικό κεφάλαιο του προσφεύγοντος το έτος 2016 ανερχόταν σε 10.500 όρνιθες ωοπαραγωγής. Επίσης, σύμφωνα με την προσκομισθείσα Ενιαία Δήλωση Εκμετάλλευσης έτους 2017 του προσφεύγοντος στον ..... το ζωικό του κεφάλαιο ανερχόταν σε 6.000 όρνιθες.

Επιπλέον, σύμφωνα με στοιχεία του ελέγχου από ομοειδείς επιχειρήσεις αλλά και από την βιβλιογραφία, μία όρνιθα παράγει κατά τη διάρκεια του έτους περίπου 280 – 300 αυγά.

Επειδή, ο έλεγχος για τον υπολογισμό της ιδιοπαραγωγής έκρινε ότι περίπου 6.000 όρνιθες παράγαγαν αυγά στο έτος 2016, με παραγωγή 180 αβγά/έτος, ανά πτηνό.

Τέλος έγινε δεκτό ένα ποσοστό φύρας 5% στα αβγά ιδιοπαραγωγής.

**Επειδή**, αναφορικά με τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης, από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των τιμολογίων πώλησης παρατηρήθηκε ότι η χονδρική τιμή πώλησης ενός αβγού κυμαινόταν από € 0,09 έως 0,15 €. Ο έλεγχος μη λαμβάνοντας υπόψη τις λιανικές τιμές πώλησης (οι οποίες είναι υψηλότερες και φθάνουν έως 0,20€) εκτίμησε κατ' επιεική κρίση ότι τα αβγά θα πρέπει να αποτιμηθούν στην τιμή των € 0,10.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Επειδή**, ο προσφεύγων αμφισβητεί την ορθότητα της έκδοσης των με αριθμό ..... Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, ....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1, .....».

**Επειδή**, η με αριθμό ..... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε λόγω υποβολής τεσσάρων (4) ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις περιόδους 01/01/2016 – 31/03/2016, 01/04/2016 – 30/06/2016, 01/07/2016 – 30/09/2016, 01/10/2016 – 31/12/2016. Επειδή, δεν προβλέπεται η έκδοση προστίμου του άρθρου 54

**Κ.Φ.Δ. για την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός.**

**Επειδή, η με αριθμό ..... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε ορθά λόγω υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών). Συγκεκριμένα η δαπάνη - έξοδο από τον προμηθευτή «Αγροτικός Συνεταιρισμός Πτηνοτρόφων Μεγάρων» δηλώθηκε 456.636,34 € αντί του ορθού 23.244,80 €, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και ειδικότερα:**

**Την επικύρωση των:**

**Α) Με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,**

**Β) Με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,**

**Γ) Με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ.54 Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.**

**Την ακύρωση της:**

**Με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ.54 Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.**

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

**Α) με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΣ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Φορολογητέο εισόδημα	6.944,52	59.094,31	59.094,31	52.149,79
Πιστωτικό ποσό φόρου	87,70			16.434,41
Χρεωστικό ποσό φόρου		16.346,71	16.346,71	
Προκαταβολή φόρου	1.299,97	1.299,97	1.299,97	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		8.217,21	8.217,21	8.217,21
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.758,07	2.758,07	2.758,07
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.862,27	29.271,96	29.271,96	27.409,69

Β) με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	127.039,52	233.768,60	233.768,60	106.729,08
Αξία φορολογητέων εισροών	166.020,08	166.020,08	166.020,08	
Φόρος εκροών	14.705,85	27.060,61	27.060,61	12.354,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών	29.125,75	29.125,75	29.125,75	
Πιστωτικό υπόλοιπο	14.419,90	2.065,14	2.065,14	-12.354,76
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.419,90	2.065,14	2.065,14	-12.354,76

Γ) με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ. **0,00 €**

Δ) με αριθμό .....Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.54 Κ.Φ.Δ. **100,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση 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 σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.