



**ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ  
ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ ΣΤΙΣ ΣΕΛ. 1, 2 ΚΑΙ 23**

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-06-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2396

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας**: 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604538  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τ**ις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**2. Τ**ην υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

**3. Τ**ην υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4. Τ**η με ημερομηνία κατάθεσης 25-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. .... και της ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκων ....., κατά α) της με αρ. .... /25-01-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και β) της με αρ. .... 25-01-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /

Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αρ. ....../25-01-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και β) τη με αρ. ....../25-01-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

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

Επί της από 25-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. .... και 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. ....../25-01-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 21.767,50€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 10.883,75€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.126,77€, ήτοι συνολικό ποσό **35.778,02€**.

β) Με τη με αρ. ....../25-01-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01/01/2015 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού **1.138,99€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 25-01-2022 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και της από 25-01-2022 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου .....

### **Σύντομο Ιστορικό**

Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, η κύρια δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ήταν «ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΠΕΡΙΠΤΕΡΟΥ» επί της .....

Κατόπιν της με αρ. ....../07-10-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015. Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση τα παρεχόμενα από την ίδια την προσφεύγουσα στοιχεία, καθώς και με βάση τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις κατ' εφαρμογή της αριθμ. πρωτ. Α.1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/2019) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ διαπιστώθηκαν για το υπό κρίση έτος τα εξής:

Α) Ως προς το Εισόδημα:

- Το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων είναι αρνητικό (-151,68%), σύμφωνα με την προβλεπόμενη ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 5 της ανωτέρω Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

- Ο τρόπος εξόφλησης εκατόν δεκαπέντε (115) τιμολογίων, αξίας άνω των 500€, δεν πραγματοποιήθηκε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και, επομένως, ποσό ύψους 88.420,62€ δεν μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 23 παράγραφος 1 περ. β' του Ν.4172/2013 (σχετ. ΠΟΛ. 1113/2015).

- Με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία της υπηρεσίας, η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί βάσιμες υπόνοιες ότι αποκρύπτονται πωλήσεις, καθώς κατά το υπό κρίση έτος ο συντελεστής μικτού κέρδους επί των πωλήσεων είναι αρνητικός (-151,68%) και δηλώθηκε ζημία ύψους 232.697,03€.

Επιπλέον, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε πως ήταν αδύνατη η αποθήκευση ποσοτήτων συγκεκριμένων πωλούμενων αγαθών της τάξης των 36.571,70€ για το προϊόν «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ» και της τάξης των 195.780,78€ για το προϊόν «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ». Κατόπιν, ο έλεγχος προσδιόρισε ότι διέθετε ως απόθεμα ένα εύλογο ποσοστό της τάξης του 5% επί των αγορών της και το υπόλοιπο έχει πωληθεί χωρίς να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά ούτε και να έχουν δηλωθεί στα οικεία βιβλία επιχείρησης. Περαιτέρω, οι ελεγκτές βασιζόμενοι σε πληροφορίες της προσφεύγουσας, ως προς το ποσοστό μικτού κέρδους με το οποίο δούλεψε επί των συγκεκριμένων προϊόντων, ήτοι 2,5% για «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» και 0,5% για τις «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ», εφάρμοσαν αυτά τα ποσοστά προκειμένου να προσδιορίσουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της. Με τον τρόπο αυτό προέκυψαν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της σε 375.007,37€. Με την ανωτέρω διαδικασία μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές. Τα κέρδη προήλθαν από την προσθήκη λογιστικών διαφορών που αφορούν αγορές εμπορευμάτων με καθαρή αξία άνω των 500€ ύψους 88.420,62€, η εξόφληση των οποίων δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Με τον τρόπο αυτό τα κέρδη ανήλθαν σε 77.827,05€.

#### Β) Ως προς τον ΦΠΑ:

- Η προσφεύγουσα δεν διενήργησε επιμερισμό του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) μολονότι υπήρχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000. Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και του βιβλίου εσόδων εξόδων ποσό ύψους 1.138,99€ πρέπει να αφαιρεθεί από το σύνολο του φόρου εισροών.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου των ανωτέρω λογιστικών αρχείων, στις 03-12-2021 επιδόθηκε στον πρώτο των προσφευγόντων, ο οποίος και παρέλαβε για λογαριασμό της δεύτερης εξ αυτών το με αρ. ....../02-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες ταυτάριθμες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ως προς τον φόρο εισοδήματος και ως προς τον ΦΠΑ για το έτος 2015. Ανταποκρινόμενοι στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, οι προσφεύγοντες απάντησαν με τα αρ. πρωτ. .... και ...../22-12-2021 έγγραφα απόψεων τους εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών κατ' άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), χωρίς ωστόσο οι απόψεις τους να γίνουν δεκτές από τον έλεγχο. Ακολούθως, εκδόθηκαν και επιδόθηκαν στη δεύτερη των προσφευγόντων οι προσβαλλόμενες οριστικές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. για το έτος 2015.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενοι:

- Τη μη προηγούμενη ακρόασή τους πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως προϋπόθεση νομιμότητας των πράξεων αυτών,
- Την αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου ως προς τον έλεγχο, τη βεβαίωση φόρων και καταλογισμό των προστίμων, καθώς οι ίδιοι ως φορολογούμενοι εμπίπτουν στην τοπική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Μεσολογίου,
- Την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων,
- Την αυθαίρετη και αναιτιολόγητη και καταχρηστική εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό αποτελεσμάτων,
- Την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και
- Την έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των καταλογιζόμενων ποσών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, θεωρώντας τις εκθέσεις ελέγχου αναιτιολόγητες και αυθαίρετες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

**Επειδή**, όσον αφορά τον προσφεύγοντα, σύζυγο της προσφεύγουσας, ναι μεν οι συνταχθείσες εκθέσεις επίδοσης των προσωρινών και οριστικών πράξεων φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Εκθέσεων Ελέγχου προς αυτόν μπορεί να έγιναν με την ιδιότητά του ως συζύγου της υπόχρεης, ωστόσο ο ίδιος δεν νομιμοποιείται ενεργητικά για την άσκηση της ένδικης προσφυγής κατ' άρθρο 63 του Ν. 4174/2013, καθόσον δεν είναι υπόχρεος καταβολής των καταλογιζόμενων ποσών φόρων, τα οποία βεβαιώθηκαν άμεσα σε βάρος της συζύγου του. Ως εκ τούτου η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη για τον πρώτο των προσφευγόντων.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

**«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών:**

**«Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.».**

**Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου, στις 03-12-2021 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα – μέσω του συζύγου της - το με αρ. ....../02-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες ταυτόριθμες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ως προς τον φόρο εισοδήματος και ως προς τον ΦΠΑ για το έτος**

2015, επί του οποίου απάντησε με το αριθ. Πρωτ. ....../22-12-2021 έγγραφο απόψεων της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών κατ' άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οι οποίες αν και λήφθηκαν υπόψη, πλην, ωστόσο, δεν έγιναν αποδεκτές.

Συνεπώς, τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από τις ως άνω διατάξεις ουσιώδης όρος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της περί μη ακρόασής της πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Επειδή**, επιπλέον, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.). Σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις των ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και των προστίμων, σκοπεί στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του

Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ενόψει της ως άνω αρχής, η φορολογική διοίκηση έχει κατ' αρχήν δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

**Επειδή**, εν προκειμένω, νομίμως η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, προέβη στον καταλογισμό των φόρων και προστίμων, εφόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο αφενός δεν έκανε αποδεκτές τις άνω των 500 ευρώ δαπάνες της προσφεύγουσας με προμηθευτή, η εξόφληση των οποίων δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζική συναλλαγή, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στις προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, αφετέρου με τις προβλεπόμενες επαληθευτικές τεχνικές του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 (της αρχής των αναλογιών) (σχετ. η αριθμ. Α.1293/2019 Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ) σε συνδυασμό με την εικόνα της όλης ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας προέκυψε σημαντική απόκρυψη πωλήσεων με αντίστοιχη εμφάνιση σημαντικού αρνητικού ποσοστού συντελεστή μικτού κέρδους.

Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, δε συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών νομιμότητας και αναλογικότητας, και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.

5. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ. Δ6Α 1092694 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β 1404/10.6.2013) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι:

«ΙΙ. Α. Καταργούμε, από 01-07-2013:

α) Τα Τμήματα «Ελέγχου» των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) Α` Τάξεως, που αναφέρονται στην στήλη 2 του κατωτέρω πίνακα και μεταφέρουμε τις αρμοδιότητες τους, όπως διαμορφώθηκαν με την εφαρμογή της αριθ. Δ6Α1133106ΕΞ2011/21-9-2011 (Β` 2187) Υπουργικής απόφασης και ύστερα από την αναστολή λειτουργίας ορισμένων Δ.Ο.Υ., στα Τμήματα «Ελέγχου», αντίστοιχα, άλλων Δ.Ο.Υ. Α` Τάξεως, όπως καταγράφονται στην στήλη 4 του πίνακα.

Β. Αναστελλουμε, από 01-07-2013, την λειτουργία των Τμημάτων «Δικαστικό» των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) Α` Τάξεως, που αναφέρονται στη στήλη 2 του κατωτέρω πίνακα και μεταφέρουμε τις αρμοδιότητες τους, όπως διαμορφώθηκαν με την εφαρμογή της αριθ. Δ6Α1133106ΕΞ2011/21-9-2011 υπουργικής απόφασης και ύστερα από την αναστολή λειτουργίας ορισμένων Δ.Ο.Υ., στα Τμήματα «Δικαστικό», αντίστοιχα, άλλων Δ.Ο.Υ. Α` Τάξεως, όπως καταγράφονται στην στήλη 4 του πίνακα.

ΙΙΙ. Η αρμοδιότητα παρακολούθησης και διεκπεραίωσης όλων των εκκρεμών υποθέσεων, που αφορούν στα θέματα του Δικαστικού και του Ελέγχου των Δ.Ο.Υ. Α` και Β` Τάξεως των παρ. Ι και ΙΙ της παρούσας, των οποίων Τμήματα ή Γραφεία καταργούνται ή αναστέλλεται η λειτουργία τους ή μεταφέρεται μέρος των αρμοδιοτήτων τους, καθώς και η έκδοση των σχετικών πράξεων επιβολής φόρων ή προστίμων και λήψης μέτρων είσπραξης περιέρχεται στα Τμήματα Ελέγχου και Δικαστικού των Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στα οποία μεταφέρονται οι αρμοδιότητες αυτές.

Οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. υποδοχής καθίστανται αρμόδιοι για τον έλεγχο, την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, την επίλυση των διαφορών, την βεβαίωση και είσπραξη των φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, για την λήψη όλων των προβλεπόμενων μέτρων είσπραξης σε βάρος των οφειλετών και των περιουσιακών στοιχείων αυτών και είναι υπεύθυνοι για τον συντονισμό και την διεκπεραίωση όλων των ενεργειών που απαιτούνται για την επιτυχή εφαρμογή της παρούσας. Όλα τα εκδιδόμενα παραστατικά και οι βεβαιώσεις για τα προαναφερθέντα θέματα φέρουν την επωνυμία της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, τα παραγόμενα, όμως, μηχανογραφικά έντυπα, που επισυνάπτονται στις σχετικές εντολές θα αναγράφουν την Δ.Ο.Υ., από την οποία μεταφέρθηκε η αρμοδιότητα.

Από τις Δ.Ο.Υ. υποδοχής ασκείται, επίσης, η εκπροσώπηση στα Δικαστήρια για τις προαναφερθείσες υποθέσεις και σε αυτές μεταφέρονται τα σχετικά αρχεία».

**Επειδή**, στον συνημμένο πίνακα της ανωτέρω Δ6Α 1092694 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β 1404/10.6.2013) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ως Δ.Ο.Υ. υποδοχής των τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί αναρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ε.2123/01-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1165/2018 Εγκυκλίου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου Επικρατείας» διευκρινίζεται ότι:

«...5. Τέλος, επισημαίνεται ότι για τις χρήσεις μετά την 01-01-2014 για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις περί παραγραφής του ν.4174/2013, με βάση τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Η υπόψη περίοδος παρατείνεται, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή

τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας.».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εντός της πενταετίας υπέβαλε τη με αρ. ....../ 01-11-2021 και τη με αρ. ....../ 19-11-2021 εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, παρατάθηκε για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας η εν λόγω προθεσμία για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ήτοι έως την 31-12-2022, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, στο άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: .....

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, στο άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 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 το άρθρο 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Ν.4174/2013:

«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.

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 την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το

Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου.

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του.....

Άρθρο 5 Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

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 ελέγχους».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι:

«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 εφαρμόζεται 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 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**, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«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 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 προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. [...]

**Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών**

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον

μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος

των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. [...]

#### Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις

έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

#### Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

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 πρόσωπου ή νομικής οντότητας που άσκει 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**, ειδικότερα σε επιχειρήσεις που πωλούν τα είδη τους λιανικά, όπως η επιχείρηση της προσφεύγουσας, χωρίς να έχουν υποχρέωση περιγραφής του είδους στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης είναι δυνατόν να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα με βάση τις αξίες των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων. Η μέθοδος αυτή (αρχή των αναλογιών) απαιτεί επιμέλεια και πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως που η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί βάσιμη υπόνοια ότι η επιχείρηση αποκρύπτει πωλήσεις, όπως και εν προκειμένω, όπου κατά τον έλεγχο προέκυψε ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και επί του κόστους είναι αρνητικός κατά σημαντικό ποσοστό.

**Επειδή**, πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τα προϊόντα «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ» και «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» υπάρχει μεγάλη απόκλιση μεταξύ αγορών και πωλήσεων, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

| ΕΙΔΗ                         | ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ | ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ | ΑΠΟΚΛΙΣΗ    |
|------------------------------|---------------|-----------------|-------------|
| ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ                   | 55.488,85€    | 18.917,15€      | 36.571,70€  |
| ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ<br>ΠΡΟΪΟΝΤΑ | 321.529,81€   | 125.749,03€     | 195.780,78€ |
| ΣΥΝΟΛΟ                       | 377.018,66€   | 144.666,18€     | 232.352,48€ |

**Επειδή**, επιπλέον, κατόπιν επίσκεψης των ελεγκτών στην έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι ήταν αδύνατη η αποθήκευση ποσοτήτων της τάξης των 36.571,70€ για το προϊόν «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ» και της τάξης των 195.780,78€ για το προϊόν «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ». Επιπλέον, ο έλεγχος προσδιόρισε ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας διέθετε ως απόθεμα ένα εύλογο ποσό της τάξης του 5% επί των αγορών της και το υπόλοιπο έχει πωληθεί. Επομένως, οι ανωτέρω ποσότητες έχουν πωληθεί και δεν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά ούτε έχουν δηλωθεί στα βιβλία της επιχείρησης το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 24-01-2022 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου εισοδήματος μετά τον έλεγχο των βιβλίων και διαφορών ως προς τον ΦΠΑ και κατά την επαλήθευση με βάση τα ανωτέρω του συντελεστή μικτού κέρδους, προέκυψαν τα εξής:

«...Με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία της υπηρεσίας, η όλη εικόνα της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί βάσιμες υπόνοιες ότι αποκρύπτεται πωλήσεις, καθώς κατά το ελεγχόμενο έτος ο συντελεστής μικτού κέρδους επί των πωλήσεων είναι αρνητικός (-151,68%) και δηλώνετε ζημία ύψους 232.697,03€. Λαμβάνοντας υπόψη τα βιβλία της επιχείρησης διαπιστώθηκε απόκρυψη πωλήσεων στα «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» και στις «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ», γεγονός που συνέβαλλε σε μεγάλο βαθμό στον προσδιορισμό του αρνητικού ποσοστού μικτού κέρδους. Ειδικότερα, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος:

| ΕΙΔΗ                      | ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ | ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ |
|---------------------------|---------------|-----------------|
| ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ                | 55.488,85€    | 18.917,15€      |
| ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ | 321.529,81€   | 125.749,03€     |
| ΣΥΝΟΛΟ                    | 377.018,66€   | 144.666,18€     |

Από τα στοιχεία του ανωτέρου πίνακα προκύπτει ότι το ποσοστό του μικτού κέρδους για αυτά τα δύο προϊόντα ανέρχεται σε **-160,61%**.

.....  
Λαμβάνοντας, επομένως, τα πραγματικά δεδομένα και τις πληροφορίες της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε ότι το ποσοστό μικτού κέρδους για το προϊόν «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ» ανέρχεται σε 0,5% και για το προϊόν «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» ανέρχεται σε 2,5%. Παράλληλα, ο έλεγχος θεωρεί την ύπαρξη αποθέματος στα ανωτέρω προϊόντα της τάξης του 5%.

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητά σας εφαρμόστηκαν οι ανωτέρω δείκτες περιθωρίου μικτού κέρδους στα εν λόγω είδη.

- Έσοδα από «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» = Κόστος πωληθέντων «Καπνοβιομηχανικών Προϊόντων» / 1 – Ποσοστό μικτού κέρδους «Καπνοβιομηχανικών Προϊόντων»

όπου:

Κόστος πωληθέντων «Καπνοβιομηχανικών Προϊόντων» = Σύνολο αγορών «Καπνοβιομηχανικών Προϊόντων» - 5% \* Σύνολο αγορών «Καπνοβιομηχανικών Προϊόντων» = {321.529,81 - [5%\*321.529,81]} = 321.529,81 - 16.076,49 = **305.453,32€**.

Επομένως:

Έσοδα από «ΚΑΠΝΟΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» = 305.453,32 / 1 – 0,025 = **313.285,46€**.

- Έσοδα από «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ» = Κόστος πωληθέντων «Τηλεκαρτών» / 1 – Ποσοστό μικτού κέρδους «Τηλεκαρτών»

όπου:

**Κόστος πωληθέντων «Τηλεκαρτών» = Σύνολο αγορών «Τηλεκαρτών» - 5% \* Σύνολο αγορών «Τηλεκαρτών» = {55.488,85 - [5%\*55.488,85]} = 55.488,85 - 2.774,44 = 52.714,41€.**

**Επομένως:**

**Έσοδα από «ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ» = 52.714,41 / 1 - 0,005 = 52.979,31€**

**Από το βιβλίο εσόδων εξόδων τα έσοδα από τις λοιπές πωλήσεις ανέρχονται σε 8.742,60€.**

**Επομένως:**

**• Έσοδα από «ΛΟΙΠΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ» = 8.742,60€.**

**Και εν συνεχεία προσδιορίστηκαν τα ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ προσθέτοντας τα έσοδα των τριών ανωτέρω κατηγοριών. Επομένως:**

**Συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = 313.285,46€+ 52.979,31€+ 8.742,60€ = 375.007,37€**

**Συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = 375.007,37€**

**Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, συνολικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.**

|                                                       |                    |
|-------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>Συνολικά προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα</b> | <b>375.007,37€</b> |
| <b>Μείον: Δηλωθέντα Έσοδα</b>                         | <b>152.903,91€</b> |
| <b>Διαφορά Εσόδων</b>                                 | <b>222.104,18€</b> |

**Επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε μια τεχνική ελέγχου που περιλαμβάνεται στις απαριθμούμενες του άρθρου 27 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 τεχνικές ελέγχου ως αρχή αναλογιών (mark up method) (ΜονΔιοικΠρωτ. Χανίων 463/2017) και η οποία αφορά στον συσχετισμό μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης του κάθε είδους, που η ίδια η προσφεύγουσα παρέθεσε ότι πωλούσε, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδά της.**

**Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 αδημ.).**

**Επειδή**, κατόπιν των ως άνω εκτεθέντων , προκύπτει ότι η αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη στη διενέργεια ελεγκτικής επαλήθευσης, με αναγωγή των αγορασθέντων ποσοτήτων σε πωλήσεις με βάση το περιθώριο κέρδους που διαμορφώθηκε για τα προαναφερόμενα είδη. Μάλιστα για το προσδιορισμό των εσόδων από τη επιχειρηματική δραστηριότητα, εφαρμόστηκε ο δείκτης περιθωρίου μικτού κέρδους – πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης.

**Επειδή**, τέλος, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα δε διενήργησε επιμερισμό του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) αν και είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000. Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και του βιβλίου εσόδων εξόδων ποσό ύψους 1.138,99€ πρέπει να αφαιρεθεί από το σύνολο του φόρου εισροών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.  
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,  
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 παράγραφος 1 περ. β' του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,...». (σχετ. ΠΟΛ. 1113/2015).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, εν προκειμένω, από τα πραγματικά περιστατικά και τα βιβλία και στοιχεία που η ίδια η προσφεύγουσα παρέθεσε στη διάθεση του ελέγχου αφενός δεν αιτιολόγησε την απόκλιση του αρνητικού ποσοστού κέρδους της τάξεως του (-151,68%), όσο και τη γενόμενη ζημία κατά το υπό κρίση έτος του 2015, και αφετέρου επικαλέστηκε έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, χωρίς ωστόσο να εξειδικεύει με τον ισχυρισμό της τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που εδράζονται επί εικασιών ή εσφαλμένων παραδοχών, υπολογιστικά λάθη ή αοριστίες των εκθέσεων ελέγχου.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως με την εφαρμογή των προβλεπόμενων από τον νόμο τεχνικών ελέγχου σε συνδυασμό με τα στοιχεία που παρέθεσε η ίδια η προσφεύγουσα ως προς τις τιμές αγοράς και πώλησης των πωλούμενων από αυτήν αγαθών (καπνοβιομηχανικών προϊόντων και τηλεκαρτών) την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους και το σημαντικό αρνητικό ποσοστό σε -151,68% κατά το έτος 2015, συνεπώς θεμελίωσε το πόρισμά της ως προς την ανακριβή δήλωση ως προς τον φόρο εισοδήματος αλλά και ως προς τον ΦΠΑ για το έτος 2015. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί που προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σχετικά με την αυθαίρετη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς την κρίση του ελέγχου ως αναίτιολογητη και αυθαίρετη, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-01-2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και στην από 25-01-2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ....και της ....., με Α.Φ.Μ. ...., και την επικύρωση α) της με αρ. .... /25-01-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και β) της με αρ. .... /25-01-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

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

### **Φορολογικό Έτος 2015**

- Με αρ. ....../25-01-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου        | 21.767,50 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.     | 10.883,75 |
| Διαφορά ειδικής εισφορά αλληλεγγύης | 3.126,77  |
| Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό        | 35.778,02 |

### **Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015 - 31/12/2015**

- Με αρ. ....../25-01-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

|                                    |          |
|------------------------------------|----------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο (διαφορά φόρου) | 1.138,99 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή          | 1.138,99 |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.