



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη **16/5/2022**

Αριθμός απόφασης: **1124**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες :Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aae.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 14/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου με ΑΦΜ, κατά: α) της αριθμ...../07.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της αριθμ./07.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 24/01/2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 14/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ./07.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 47.350,93 € , πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 23.675,47 € και εισφορά αλληλεγγύης 10.359,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 81.386,12 €.
- Με την αριθμ./07.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 31.058,21 € , πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 15.529,11 € και εισφορά αλληλεγγύης 5.842,27 €, ήτοι συνολικό ποσό 52.429,59 €.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από 07/12/2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ./14.07.2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Κατά τις κρινόμενες περιόδους η δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης ήταν "Λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού" και δευτερεύουσες το λιανικό εμπόριο παγωτού, χύμα ή τυποποιημένου, λιανικό εμπόριο τυποποιημένων ζαχαρωδών προϊόντων, λιανικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών, λιανικό εμπόριο (πρατήριο) μπίρας, αναψυκτικών και εμφιαλωμένων νερών, λιανικό εμπόριο ξηρών καρπών, λιανικό εμπόριο ψιλικών κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων και συναφών ειδών, λιανικό εμπόριο εφημερίδων και περιοδικών, εκτός από πρακτορείο, λιανικό εμπόριο χαρτικών ειδών, εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών γενικά, υπηρεσίες διάθεσης χώρου καταστήματος για προβολή αγαθών και υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια.

Στον ελεγχόμενο απεστάλη με συστημένη επιστολή στην δηλωθείσα έδρα της ατομικής του επιχείρησης επί της οδού – Τ.Κ., η υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/01.10.2020 Πρόσκληση με την οποία κλήθηκε όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης περιόδου ανταποκρινόμενος δε ο προσφεύγων, προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα ως άνω έντυπα συμπληρωμένα.

Ακολούθως, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, των εκροών και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, κατόπιν Εισηγητικού Υπηρεσιακού Σημειώματος του ελεγκτή και ακολούθως της 5/15.04.2021 κοινής εγκριτικής απόφασης της Προϊσταμένης Υποδιεύθυνσης και της Προϊσταμένης του Τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και προκειμένου να καταλήξει στο τελικό του πόρισμα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του: α. Τα έσοδα που προέρχονται από κάθε εμφανή πηγή / αιτία, φορολογητέα και μη, ήτοι τα δηλωμένα στις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις ακαθάριστα έσοδα, επιδόματα, τόκους καταθέσεων, β. Τα υπόλοιπα των χρηματικών καταθέσεων στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, γ. Ποσά χορηγηθέντων δανείων, δ. Μη δηλωμένες προμήθειες από πώληση εμπορευμάτων τρίτων, ε. Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων ετών, από τις οποίες, μέσω της εφαρμογή της μεθόδου της ανάλυσης κεφαλαίου, δεν προκύπτει για τον ελεγχόμενο κατά την 01.01.2017 δυνατότητα επίκλησης σχηματισμένου κεφαλαίου από εισοδήματα προηγούμενων ετών προς ανάλωση.

Ο έλεγχος προσδιόρισε ως **μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη** των φορολογικών ετών 2017 και 2018, η οποία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και **λογίζεται από τον έλεγχο ως**

προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/13, η οποία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα τα ποσά όπως εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό Έτος	2017	2018
Προσαύξηση Περιουσίας	144.541,32	94.347,24

Με βάση τα ανωτέρω, απεστάλη στον ελεγχόμενο με συστημένη επιστολή στην δηλωθείσα έδρα της ατομικής του επιχείρησης το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/23.09.2021 διαβιβαστικό έγγραφο της ελεγκτικής αρχής, με το οποίο του κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./22.09.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, μαζί με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Με το Σημείωμα Διαπιστώσεων ο ελεγχόμενος κλήθηκε όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της επίδοσής του, υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ανταποκρινόμενος στην κλήση του ελέγχου, υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/23.11.2021 υπόμνημα, με το οποίο εξέθεσε εγγράφως τις απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ενώ ο έλεγχος απορρίπτοντας τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου προσδιόρισε τα οριστικά αποτελέσματα των φορολογικών ετών 2017 και 2018, χωρίς διαφορές σε σχέση με τα προσωρινά, όπως ακολουθούν παρακάτω:

Φορολογικό Έτος 2017

Από τον έλεγχο εκδόθηκε η με αριθ......./07.12.2021 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	10.671,39	144.541,32	133.869,93
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			47.350,93
	Χρεωστικό ποσό	347,71	47.698,64	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			23.675,47	23.675,47
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			10.359,72	10.359,72

Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.597,71	82.983,83	81.386,12

Φορολογικό Έτος 2018

Από τον έλεγχο εκδόθηκε η με αριθ./07.12.2021 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	9.438,25	94.347,44	84.909,19
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			31.058,21
	Χρεωστικό ποσό	76,38	31.134,59	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			15.529,11	15.529,11
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.842,27	5.842,27
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.326,38	53.755,97	52.429,59

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζήτησε την εφαρμογή της μεθόδου της αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις και την ακύρωση των εκδοθέντων πράξεων προσκομίζοντας νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε υπόψη του ο αρχικός έλεγχος και συγκεκριμένα καρτέλες προμηθευτών συνοδευόμενες από πίνακες, όπου πραγματοποιεί αναγωγή των αγορών αυτών σε πωλήσεις, από τις οποίες προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς του, η προέλευση των επίμαχων ποσών, καταλήγοντας ότι θα πρέπει να επαναπροσδιοριστούν τα εισοδήματά του για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018 με συνυπολογισμό των ζημιών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 «Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής» του Κεφαλαίου Α΄ της ΠΟΛ 1064/12-04-2017, ο προσφεύγων κλητεύθηκε από την υπηρεσία μας σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος σε απάντηση δε της κλήσης αυτής κατέθεσε το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ΥΠΥΠΝΥΕΙ 2022 ΕΜΠ/24.03.2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο εμμένει στους ισχυρισμούς του.

Με την υπ' αριθμ./06.04.2022 Πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία διαβιβάστηκε μετά των συνημμένων της αρμοδίως με το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/07.04.2022 (.....Δ.Ο.Υ./11.04.2022) διαβιβαστικό έγγραφο, αποφασίστηκε η αναπομπή της υπό εξέταση υπόθεσης στην ελεγκτική αρχή, προκειμένου αφενός να προβεί σε συμπληρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των ανωτέρω αναφερόμενων νέων προσκομισθέντων στοιχείων, αφετέρου να κριθεί εάν αυτά δύναται να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Τα συνημμένα στοιχεία, όπως αναπρόσβληκαν στη Δ.Ο.Υ. προς συμπληρωματικό έλεγχο, αναφέρονται κάτωθι:

- Αντίγραφα δύο (2) πινάκων (ετών 2017 και 2018) αναγωγής αγορών σε πωλήσεις.
- Καρτέλες προμηθευτών 2017 και 2018 .

Κατόπιν της αναπομπής συντάχθηκε η από 06/05/2022 Έκθεση Συμπληρωματικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία και αφού έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο η προτεινόμενη μέθοδος αναγωγής των προσκομισθέντων νέων στοιχείων αγορών σε πωλήσεις που υποβλήθηκαν με την υπ' αριθμ./14.01.2022 Ενδικοφανή Προσφυγή, καθώς και με το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ΥΠΥΠΝΥ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/24.03.2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα και συντάχθηκε η από 06/05/2022 Έκθεση Συμπληρωματικού Ελέγχου τηςΔ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Πωλήσεις βάσει Υπομνήματος (1)	Πωλήσεις βάσει Συμπληρωματικού ή ελέγχου (2)	Διαφορά
Πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων	1.050.190,85	1.050.190,85	0,00
Πωλήσεις καρτών κινητής τηλεφωνίας	160.961,00	160.961,00	0,00
Προμήθειες πωλήσεων εντύπων και εισιτηρίων ΟΑΣΘ	5.841,20	8.461,21	2.620,01
Πωλήσεις καφέδων/ροφημάτων	51.129,03	52.777,82	1.648,79
Πωλήσεις Εμπορευμάτων	244.773,83	250.604,31	5.830,48
ΣΥΝΟΛΟ	1.512.895,91	1.522.995,19	10.099,28
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Πωλήσεις βάσει Υπομνήματος (1)	Πωλήσεις βάσει Συμπληρωματικού ελέγχου (2)	Διαφορά
Πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων	1.095.797,04	1.095.797,04	0,00
Πωλήσεις καρτών κινητής τηλεφωνίας	120.101,00	120.101,00	0,00

Προμήθειες πωλήσεων εντύπων και εισιτηρίων ΟΑΣΘ	5.400,80	7.476,54	2.075,74
Πωλήσεις καφέδων/ροφημάτων	49.233,87	50.679,84	1.445,97
Πωλήσεις Εμπορευμάτων	233.004,67	253.001,37	19.996,70
ΣΥΝΟΛΟ	1.503.537,38	1.527.055,79	23.518,41

Οι ανωτέρω διαφορές προέκυψαν:

- Ως προς τις προμήθειες πωλήσεων εντύπων και εισιτηρίων ΟΑΣΘ, λόγω μη ορθής συμπερίληψης των προμηθειών πωλήσεων εντύπων, όπως προέκυψαν τόσο κατά τον αρχικό έλεγχο όσο και κατά τον παρόντα συμπληρωματικό έλεγχο από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ,
- Ως προς τις πωλήσεις καφέδων/ροφημάτων, λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού των αγορασμένων ποσοτήτων σε κιλά,
- Ως προς τις πωλήσεις των εμπορευμάτων, λόγω του υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου/27.04.2022 συμπληρωματικού έγγραφου Υπομνήματος, που υπέβαλε ο ελεγχόμενος στηνΔ.Ο.Υ.

Μη έκδοση / ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων

Από το σύνολο των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, σε αντιπαράβολή με τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε **μη έκδοση / ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων καθώς και μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη από προμήθειες πωλήσεων σε κάθε κρινόμενο φορολογικό έτος, ως κάτωθι:**

i) Φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
Πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων	35.250,44	-	35.250,44
Πωλήσεις καρτών κινητής τηλεφωνίας	59.396,66	-	59.396,66
Προμήθειες πωλήσεων εντύπων και εισιτηρίων ΟΑΣΘ	958,27	-	958,27
Πωλήσεις καφέδων/ροφημάτων	13.101,96	3.144,47	16.246,43
Πωλήσεις Εμπορευμάτων	68.762,50	14.470,68	83.233,18
ΣΥΝΟΛΟ	177.469,83	17.615,15	195.084,98

ii) Φορολογικό Έτος 2018

Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
Πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων	22.219,68	-	22.219,68
Πωλήσεις καρτών κινητής τηλεφωνίας	5.760,39	-	5.760,39
Προμήθειες πωλήσεων εντύπων και εισιτηρίων ΟΑΣΘ	9,90	-	9,90
Πωλήσεις καφέδων/ροφημάτων	18.266,44	4.383,95	22.650,39
Πωλήσεις Εμπορευμάτων	60.569,82	12.025,77	72.595,59
ΣΥΝΟΛΟ	106.826,23	16.409,72	123.235,95

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα εκτενώς αναφέρθηκαν ανωτέρω και επειδή:

- Η μέθοδος που εφάρμοσε ο ελεγχόμενος για την αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις γίνεται αποδεκτή από τον έλεγχο,
- Οι διαφορές που προέκυψαν από την αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις βάσει του συμπληρωματικού ελέγχου οφείλονται εξ ολοκλήρου σε λογιστικές πράξεις ή παραλείψεις του ελεγχόμενου, που προκύπτουν απ' ευθείας από τα συμπληρωματικά νέα στοιχεία και από τις καταστάσεις ΜΥΦ,
- Η συνολική μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη (Καθαρή Αξία + ΦΠΑ) που προσδιορίζεται βάσει των υποβληθέντων νέων στοιχείων, υπερβαίνει την προσαύξηση περιουσίας που καταλογίστηκε βάσει του αρχικού ελέγχου:

Περιγραφή	Προσαύξηση Περιουσίας	Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη
Φορολογικό Έτος 2017	144.541,32	195.084,98
Φορολογικό Έτος 2018	94.347,24	123.235,95

ο έλεγχος έκρινε ότι ο ελεγχόμενος προέβη :

- σε ανακριβή υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, με αποκρυβείσα / μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη προερχόμενη από την

άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 177.469,83€ πλέον ΦΠΑ 17.615,15€

- σε ανακριβή υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, με αποκρυβείσα / μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη προερχόμενη από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 106.826,23€ πλέον ΦΠΑ 16.409,72€.

Ως εκ τούτων ο επανέλεγχος τροποποιεί τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου και προσδιορίζει:

i) Φορολογικό Έτος 2017

α) Ακαθάριστα Έσοδα Επανελέγχου

Κατόπιν αθροίσματος των δηλωμένων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 1.345.525,36€ με την αποκρυβείσα / μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 177.469,83€, τα ακαθάριστα έσοδα του επανελέγχου προσδιορίζονται στο ποσό των 1.522.955,19€.

Περιγραφή	Ποσό
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει Δήλωσης	1.345.525,36
Πλέον Αποκρυβείσα / Μη δηλωθείσα Φορολογητέα Ύλη	177.469,83
Λογιστικά Αποτελέσματα Ελέγχου	1.522.995,19

β) Λογιστικά Αποτελέσματα Επανελέγχου

Κατόπιν αθροίσματος των λογιστικών αποτελεσμάτων βάσει δήλωσης -117.422,12€ με την αποκρυβείσα / μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 177.469,83€, τα λογιστικά αποτελέσματα του επανελέγχου προσδιορίζονται στο ύψος των 60.047,71€.

Περιγραφή	Ποσό
Λογιστικά Αποτελέσματα βάσει Δήλωσης	-117.422,12
Πλέον Αποκρυβείσα / Μη δηλωθείσα Φορολογητέα Ύλη	177.469,83
Αποτελέσματα Ελέγχου με Λογιστικό Προσδιορισμό	60.047,71

ii) Φορολογικό Έτος 2018

α) Ακαθάριστα Έσοδα Επανελέγχου

Κατόπιν αθροίσματος των δηλωμένων ακαθαρίστων εσόδων ύψους 1.424.729,56€ με την αποκρυσβείσα / μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 106.826,23€, τα ακαθάριστα έσοδα του επανελέγχου προσδιορίζονται στο ποσό των 1.531.555,79€.

Περιγραφή	Ποσό
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει Δήλωσης	1.424.729,56
Πλέον Αποκρυσβείσα / Μη δηλωθείσα Φορολογητέα Ύλη	106.826,23
Λογιστικά Αποτελέσματα Ελέγχου	1.531.555,79

β) Λογιστικά Αποτελέσματα Ελέγχου

Κατόπιν αθροίσματος των λογιστικών αποτελεσμάτων βάσει δήλωσης -64.122,15€ με την με την αποκρυσβείσα / μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 106.826,23€, τα λογιστικά αποτελέσματα του επανελέγχου προσδιορίζονται στο ύψος των 42.704,08€.

Περιγραφή	Ποσό
Λογιστικά Αποτελέσματα βάσει Δήλωσης	-64.122,15
Πλέον Αποκρυσβείσα / Μη δηλωθείσα Φορολογητέα Ύλη	106.826,23
Αποτελέσματα Ελέγχου με Λογιστικό Προσδιορισμό	42.704,08

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ΦΕΚ 170/26-7-2013) 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 ».

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «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, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ 167/23-7-2013), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζονται τα εξής: «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. [.....]

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:

Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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, στην Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζονται τα εξής: «Σε συνέχεια της [Α.1008/20-01-2020](#) (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των

εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

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».

Επειδή, στην Ε 1008/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζονται τα εξής:

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 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, στην προκειμένη περίπτωση, μετά την κατάθεση του αριθμ. πρωτ./24-3-2022 συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος και της αριθμ./6-4-2022 πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας η Δ.Ο.Υ.συνέταξε την από 6-5-2022 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου, με την οποία κατέληξε στα παρακάτω συμπεράσματα:

Ο προσφεύγων προκειμένου να προσδιορίσει τα οικονομικά αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης προέβη σε αναγωγή αγορών σε πωλήσεις, πρακτική η οποία έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο, καθώς κρίθηκε ότι εμπίπτει στην εφαρμογή της μεθόδου της Αρχής των Αναλογιών. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τον

συμπληρωματικό έλεγχο και την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών κατέληξε στα ακόλουθα οικονομικά αποτελέσματα:

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	1.345.525,36
Πλέον: Αποκρυσβείσα/Μη δηλωθείσα Φορολογητέα Ύλη	177.469,83
Ακαθάριστα έσοδα βάσει έμμεσης τεχνικής	<u>1.522.995,19</u>
Μείον: Κόστος πωληθέντων	1.220.775,74
Μείον: Επιχειρηματικές δαπάνες	267.661,05
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	25.489,31
Καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα βάσει έμμεσων τεχνικών	<u>60.047,71</u>

2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	1.424.729,56
Πλέον: Αποκρυσβείσα/Μη δηλωθείσα Φορολογητέα Ύλη	106.826,23
Ακαθάριστα έσοδα βάσει έμμεσης τεχνικής	<u>1.531.555,79</u>
Μείον: Κόστος πωληθέντων	1.252.009,54
Μείον: Επιχειρηματικές δαπάνες	238.092,17
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	1.250,00
Καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα βάσει έμμεσων τεχνικών	<u>42.704,08</u>

Λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις του συμπληρωματικού ελέγχου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται μερικώς αποδεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου με ΑΦΜ και την τροποποίηση :

1) της με αριθμ./07.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

2) της με αριθμ./07.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η αριθμ...../07.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Φορολογική περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10.671,39	144.541,32	60.047,71	49.376,32
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	347,71	47.698,64	20.021,47	19.673,76
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			23.675,47	9.836,88	9.836,88
Ειδ. εισφορά αλληλεγγύης			10.359,72	2.829,58	2.829,58
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή		1.597,71	82.983,83	33.937,93	32.340,22

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4174/2013 (ΚΦΔ).

Η με αριθμό/07.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟ Υ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	9.438,25	94.347,44	42.704,08	33.265,83
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	76,38	31.134,59	12.216,84	12.140,46
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			15.529,11	6.070,23	6.070,23
Ειδ. εισφορά αλληλεγγύης			5.842,27	1.528,81	1.528,81

Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.326,38	53.755,97	21.065,88	19.739,50

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.