



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25/01/2024

Αριθμός απόφασης: 164

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο*»

αλκοολούχων ποτών» και έδρα στο, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/07-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 05-10-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **28/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ:**..... που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/07-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 3.070,14€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 1.535,07€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.605,21€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 07-08-2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. που διενήργησε το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «*Λιανικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών*», δυνάμει της υπ' αριθμ./..../...../24-02-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2018-2019, η οποία νομίμως κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα κατ' εφαρμογή των άρθρων 397 & 398 του ν.4512/2018.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/23-07-2019 και δεν διαπίστωσε διαφορές, όμως διαπιστώθηκε ότι το ύψος του εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών της προσφεύγουσας και η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εφαρμόζοντας τη μέθοδο της Αρχής των αναλογιών. Τα αποτελέσματα των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής λήφθηκε υπόψη στη φορολογία Φ.Π.Α.

Κατόπιν αυτού, στις 16-06-2023 κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ./05-07-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς αυτοί αφορούσαν την απόρριψη δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και δεν επηρέασαν τη φορολογία Φ.Π.Α.

Κατόπιν αυτού εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα παρακάτω:

1. Μη συνδρομή εφαρμογής προϋποθέσεων αρχής αναλογιών. Λανθασμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης κάθε έτους, ενώ η διάταξη προβλέπει τη σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες.
2. Μη σύννομη εφαρμογή αρχής αναλογιών. Δεν έγινε διαχωρισμός των ακαθαρίστων εσόδων κάθε δραστηριότητας, ούτε προσδιορίστηκε το ποσοστό κάθε μίας στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης. Δεν προκύπτει αν εφαρμόστηκε το περιθώριο μικτού κέρδους επί των πωληθέντων ή επί του κόστους. Η εφαρμογή του περιθωρίου μικτού κέρδους είναι εσφαλμένη καθώς δεν προκύπτει η επανάληψη της προμήθειας κάθε είδους, υπό την έννοια της συμμετοχής στο σύνολο των αγορών και πωλήσεων. Δεν αναγράφει αν το είδος πωλείται χονδρικά ή λιανικά και τι ποσοστό συμμετοχής έχει σε κάθε δραστηριότητα. Αναφέρονται για κάθε είδος τιμολόγια αγοράς και για τις δύο χρήσεις ενιαία, με αποτέλεσμα να προσδιορίζεται ακριβώς το ίδιο ποσοστό κέρδους 21,64% και για τις δύο χρήσεις, γεγονός που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Λήφθηκαν υπόψη μόνο οι πωλήσεις χονδρικής, χωρίς αναφορά σε τι ποσοστό συμμετέχει η χονδρική στο σύνολο του τζίρου. Δεν γίνεται ανάλυση τιμών αγοράς και πώλησης κάθε είδους που επιλέχθηκε για κάθε μια από τις ελεγχόμενες χρήσεις. Δεν προσδιορίστηκε το κόστος πωλήσεων και η μέση τιμή πώλησης.
3. Μη λήψη υπόψη κόστους λειτουργίας, διαχείρισης και διάθεσης άλλως αναφορά σε υπό αίρεση αφαίρεση των δαπανών αυτών.
4. Μη λήψη υπόψη ποσού από πώληση περιουσιακού στοιχείου ύψους 8.575,00€.
5. Δεν αναζήτησε, ούτε συμπεριέλαβε τις πραγματικές δαπάνες (έξοδα) για τη λειτουργία της ατομικής επιχείρησης που διατηρεί. Συγκεκριμένα, αφαίρεσε από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής μόνο τις δαπάνες αγοράς εμπορευμάτων και δεν αναζήτησε ούτε κατέγραψε το κόστος λειτουργίας, αφήνοντας, μάλιστα, ανατιολόγητο το ποσό των τριών χιλιάδων διακοσίων πενήντα πέντε ευρώ (3.255,00€) ως διαφορά δηλούμενων εξόδων και αγορών χρήσης. Ρητά αναφέρεται στη σελ. 25 της έκθεσης ελέγχου ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζεται βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013 τελεί υπό την αίρεση της έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, κάτι που δεν έγινε και επομένως το πόρισμα του ελέγχου τελεί υπό πλημμέλεια.
6. Δεν μπορεί να αποβαίνει σε βάρος της η διατήρηση απλογραφικών βιβλίων και η μη λήψη υπόψη υπαρχόντων αποθεμάτων, ύστερα από άσκηση νόμιμου δικαιώματος μη τήρησης απογραφής.
7. Θεωρήθηκε ότι δεν υπάρχει συμψηφισμός, πλην όμως, η πιστώτρια εταιρεία «..... –» αντί να απαιτήσει την είσπραξη της απαίτησης έναντι της εταιρείας «. Ε.Ε.» προέβη σε σύμβαση υπέρ τρίτου (άρθρο 410επ. Α.Κ.) με ισόποση άφεση του δικού της

χρέους (άρθρο 454 Α.Κ.) και ισόποση απόσβεση του χρέους της και συνεπώς, ανατιπολόγητα, αλλά και εσφαλμένα κατά το νόμο και τα πράγματα απορρίφθηκε ο σχετικός ισχυρισμός, αφού, κατά τα εκτεθέντα, ήταν και νόμιμος και αποδεδειγμένος.

8. Η θέση του ελέγχου για την έκπτωση της δαπάνης ρεύματος στο χρόνο που ολοκληρώθηκε και εκδόθηκε ο σχετικός λογαριασμός δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στην ηλεκτρική ενέργεια γιατί είναι συνεχιζόμενη παροχή αγαθών και δε συνιστά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας κατά την έννοια της Πολ. 1094/2016. Εφαρμογή, συνεπώς, τυγχάνει η αρχή του ουσιώδους, που ισχύει και σε όλα τα λογιστικά πρότυπα, εν προκειμένω δε και στη δική της επιχείρηση, να καταχωρείται όταν πληρώνεται.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

*«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, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: *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](#).

.....

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β` της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ` της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε` της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

[...]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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 προκειμένη περίπτωση, από τις υποβληθείσες υπ'αριθμ./12-07-2019 δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), το εκκαθαριστικό σημείωμα του φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

	Έτος 2018	
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	334,59	1.373,85
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΤΟΚΟΙ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,75	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	12.121,23	
ΑΥΤΟΤ. ΦΟΡΟΛ. ΠΟΣΑ... ΚΤΛ.	2.556,24	
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	8.575,00	
ΣΥΝΟΛΑ	23.578,81	1.373,85

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	24.9616,66
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων	24.181,87
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	8.533,36
Ενοίκιο που πληρώσατε για κατοικία παιδιών της οικογένειας που σπουδάζουν στο εσωτερικό	2.640,00
Καταβληθέντες φόροι (ΕΝΦΙΑ-Φόρος εισοδήματος)	7.057,57
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	42.421,80
ΔΙΑΦΟΡΑ	- 17.460,14

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο ελεγχόμενο έτηος οι οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης δεν καλύπτονται από το συνολικό οικογενειακό εισόδημα, ακόμη και με την αποδοχή του ποσού των 8.575€ που αφορά χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων και ως εκ τούτου πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, η έννοια της ανάλωσης κεφαλαίου στη φορολογική διοίκηση είναι συνυφασμένη με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια) και αφορά στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μην φορολογηθεί - παρά το γεγονός ότι το τεκμαρτό του εισόδημα, όπως ορίζεται στα άρθρα 30 και επ. του ΚΦΕ, είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν πραγματικό του εισόδημα - επικαλούμενος το σχηματισμό κεφαλαίου από εισοδήματα του παρελθόντος. οι διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. αποτελούν κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες το εισόδημα μπορεί να προσδιοριστεί με έμμεσο τρόπο. Ένα εξ' αυτών ορίζει ότι η φορολογική αρχή μπορεί να εφαρμόσει έμμεση τεχνική εάν το εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών του φορολογούμενου, χωρίς να κληθεί να εξετάσει με ποιον τρόπο τελικά καλύφθηκαν οι ως άνω δαπάνες.

Ως προς το δεύτερο, τρίτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. μεταξύ άλλων 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

[..]

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, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

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

Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#).

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών [..]

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](#), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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

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

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

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

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. 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)

(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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Για προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων = $\frac{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}}{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ}}$

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = $1 - \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων}$

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = $\frac{\text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ}}{\text{Αναλογία (\%)} \text{ κόστους πωληθέντων}}$

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν διαπίστωσης πλήρωσης της προϋπόθεσης της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο η φορολογική αρχή επέλεξε τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της Αρχής των αναλογιών.
- Από το αρχείο Μητρώου της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι οι δραστηριότητες της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι «Λιανικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών, λιανικό εμπόριο μη αλκοολούχων

ποτών, χονδρικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών, χονδρικό εμπόριο χυμών, αναψυκτικών, μεταλλικών νερών και άλλων μη αλκοολούχων ποτών και λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου». Δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα «λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου» αποτελούν πολύ μικρό ποσοστό των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, ο έλεγχος δεν τα έλαβε υπόψη του.

- Για τον προσδιορισμό του Συντελεστή Μικτού Κέρδους, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης χονδρικής, καθώς οι τιμές πώλησης χονδρικής είναι μικρότερες από τις τιμές πώλησης λιανικής. Οι χονδρικές πωλήσεις ανέρχονται σε ποσοστό 41% επί του συνόλου των πωλήσεων. Τα τιμολόγια από τα οποία έλαβε τις τιμές αγοράς αναγράφονται αναλυτικά στις σελ. 22-24 της από 07-08-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και αφορούν τους εξής πέντε κυριότερους προμηθευτές – ΑΦΜ:, ΑΕ – ΑΦΜ:....., ΕΕ – ΑΦΜ:....., – ΑΦΜ:....., - ΑΦΜ:.....
- Βάσει αυτών των στοιχείων, ο έλεγχος προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και επί του κόστους (Σ.Μ.Κ. επί των πωλήσεων και επί του κόστους) για τα παρακάτω είδη, ως εξής:

Περιγραφή	ΜΜ	Τ. ΑΓ./ ΤΜΧ/ΚΒ	Τ.ΠΩΛ./ΤΜ Χ	ΔΙΑΦΟΡ Α	% Επί πωλήσεων	% Επί κόστους
ΟΥΙΣΚΙ BALLANTINES 700	ΤΕΜ	12,95	14,10	1,15	8,16	8,88
ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΑΠΟΣΤΟΛΑΚΗ ΧΓ 200	ΤΕΜ	2,58	3,10	0,52	16,77	20,16
ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΗΔΩΝΙΚΟ ΧΓ 200	ΤΕΜ	2,69	3,20	0,51	15,94	18,96
ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΜΠΑΜΠΑΤΖΙΜ 200	ΤΕΜ	2,97	3,56	0,59	16,57	19,87
ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΔΕΚΑΡΑΚΙ 200	ΤΕΜ	2,57	3,10	0,53	17,10	20,62
ΒΟΤΚΑ STOLICHNAYA 700	ΤΕΜ	12,51	13,70	1,19	8,69	9,51
ΟΥΙΣΚΙ FAMOUS GROUSE 700	ΤΕΜ	12,54	14,10	1,56	11,06	12,44
ΟΥΙΣΚΙ HAIG 700	ΤΕΜ	13,52	14,80	1,28	8,65	9,47
ΜΕΤΑΧΑ 5 ΑΣΤ 700	ΤΕΜ	12,50	13,30	0,80	6,02	6,40
ΚΡΑΣΙ ΒΙΒΛΙΑ ΧΩΡΑ ΕΡΥΘΡΟ 750	ΤΕΜ	10,55	12,00	1,45	12,08	13,74
ΚΡΑΣΙ ΒΙΒΛΙΑ ΧΩΡΑ ΛΕΥΚΟ 750	ΤΕΜ	7,92	9,00	1,08	12,00	13,64
ΒΟΤΚΑ SMIRNOFF 700	ΤΕΜ	10,88	11,30	0,42	3,72	3,86
ΒΟΤΚΑ URSUS 700	ΤΕΜ	10,83	11,85	1,02	8,61	9,42
ΟΥΙΣΚΙ JAMESON 700	ΤΕΜ	14,32	16,00	1,68	10,50	11,73
ΟΥΙΣΚΙ JOHNNIE RED 700	ΤΕΜ	12,85	14,11	1,26	8,93	9,81
ΚΡΑΣΙ ΣΑΜΑΡΟΠΕΤΡΑ 750	ΤΕΜ	6,58	7,50	0,92	12,27	13,98

ΟΥΖΟ ΠΛΩΜΑΡΙΟΥ 200	ΤΕΜ	2,21	2,60	0,39	15,00	17,65
ΟΥΖΟ MINI 200	ΤΕΜ	2,14	2,58	0,44	17,05	20,56
ΟΥΙΣΚΙ GARDHU 12 ΕΤΩΝ 700	ΤΕΜ	21,62	24,20	2,58	10,66	11,93
ΚΡΑΣΙ ΤΕΧΝΗ ΑΛΥΠΙΑΣ ΛΕΥ 750	ΤΕΜ	6,06	7,20	1,14	15,83	18,81
ΝΕΡΟ ΒΙΚΟΣ 24 X 500	ΤΕΜ	1,95	2,70	0,75	27,78	38,46
ΝΕΡΟ ΒΙΚΟΣ 5+1 1500ΜΛ	ΤΕΜ	0,93	1,20	0,27	22,50	29,03
ΡΕΤΣΙΝΑ ΚΕΧΡΙΜΠΑΡΙ 18 X 500	ΤΕΜ	1,59	1,85	0,26	14,05	16,35
ΟΙΝΟΣ ΒΑΕΝΙ ΕΡΥΘ ΗΜΙ ΑΣΚΟΣ 10L	ΤΕΜ	11,00	16,50	5,50	33,33	50,00
ΟΙΝΟΣ ΒΑΕΝΙ ΕΡΥΘ ΗΜΙ ΑΣΚΟΣ 5L	ΤΕΜ	5,50	8,50	3,00	35,29	54,55
ΟΙΝΟΣ ΒΑΕΝΙ ΕΡΥΘΡΟΣ ΑΣΚΟΣ 5L	ΤΕΜ	5,40	8,50	3,10	36,47	57,41
ΟΙΝΟΣ ΙΔΕΩΔΗΣ ΕΡΥΘ ΗΜΙΓ 750	ΤΕΜ	1,40	1,90	0,50	26,32	35,71
ΟΙΝΟΣ ΛΕΥΚΟΣ ΞΗΡΟΣ 10L	ΤΕΜ	12,00	26,50	14,50	54,72	120,83
ΟΙΝΟΣ ΕΡΥΘΡΟΣ ΞΗΡΟΣ 10L	ΤΕΜ	12,00	16,50	4,50	27,27	37,50
ΟΙΝΟΣ ΕΡΥΘΡΟΣ ΓΟΥΜΕΝΙΣΣΑ 750	ΤΕΜ	3,60	5,00	1,40	28,00	38,89
ΟΙΝΟΣ ΕΡΥΘΡΟΣ ΞΗΡΟΣ 5L	ΤΕΜ	7,00	13,30	6,30	47,37	90,00
ΟΙΝΟΣ ΛΕΥΚΟΣ ΞΗΡΟΣ 5L	ΤΕΜ	7,00	14,90	7,90	53,02	112,86
ΟΙΝΟΣ ΛΕΥΚΟΣ ΞΗΡΟΣ 3L	ΤΕΜ	3,30	9,60	6,30	65,63	190,91
ΟΙΝΟΣ ΕΡΥΘΡΟΣ ΞΗΡΟΣ 3L	ΤΕΜ	4,00	8,80	4,80	54,55	120,00
ΞΙΝΟΜΑΥΡΟ ΠΛΑΓΙΕΣ ΠΑΙΚΟΥ	ΤΕΜ	3,60	5,25	1,65	31,43	45,83
ΤΣΙΠΟΥΡΟ ΧΩΡΙΣ ΓΛΥΚ	ΛΙΤ	4,00	7,00	3,00	42,86	75,00
ΝΕΡΟ ΚΟΡΠΗ 24 X 500	ΚΙΒ	1,99	2,70	0,71	26,30	35,68
ΝΕΡΟ ΚΟΡΠΗ 6 X 1,5	ΚΙΒ	0,93	1,20	0,27	22,50	29,03
ΝΕΡΟ ΘΕΟΝΗ 6 X 1,5	ΚΙΒ	1,00	1,20	0,20	16,67	20,00
ΜΠΥΡΑ ΚΑΙΖΕΡ 20 X 500 ΦΙΑΛΗ	ΚΙΒ	20,66	23,40	2,74	11,71	13,26
ΜΠΥΡΑ ΧΑΙΝΕΚΕΝ 20 X 500 ΦΙΑΛΗ	ΚΙΒ	21,04	23,70	2,66	11,22	12,64
ΦΙΞ ΜΠΥΡΑ 20 X 500 ΦΙΑΛΗ	ΚΙΒ	16,96	18,15	1,19	6,56	7,02
ΝΕΡΟ ΔΙΟΣ 6 X 1,5	ΚΙΒ	0,84	1,07	0,23	21,50	27,38
ΑΜΣΤΕΛ ΜΠΥΡΑ 20 X 500 ΦΙΑΛΗ	ΚΙΒ	17,64	18,90	1,26	6,67	7,14

ΜΠΥΡΑ ΒΕΡΓΙΝΑ 24 X 330	KIB	10,00	11,68	1,68	14,38	16,80
ΒΙΚΟΣ ΠΟΡΤΟΚΑΛΑΔΑ 18 X330	KIB	3,02	3,87	0,85	21,96	28,15
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ Σ.Μ.Κ.					21,64%	34,39%

- Στη συνέχεια προσδιόρισε την αναλογία κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = 1- Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων, ήτοι $1 - 21,64\% = 0,7836$ ή 78% και
- Στη συνέχεια προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως εξής:
Κόστος πωληθέντων / αναλογία κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων, ήτοι
για το έτος 2018 : $58.554,72 / 0,7836 = 74.752,27\text{€}$ και
για το έτος 2019 : $60.713,73 / 0,7836 = 77.480,51\text{€}$
- Για τον ως άνω προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το κόστος πωληθέντων, όπως αυτό προκύπτει από τα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποιεί απογραφή, , κατά τη διακριτική της ευχέρεια και στο βαθμό που η διενέργεια απογραφής ήταν προαιρετική, βάσει των οικονομικών δεδομένων της, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. 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.....»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής** και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού*

Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας **ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο** όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) **σαφής**, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) **ειδική**, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) **επαρκής**, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣΤΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣΤΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή η μέθοδος της αρχής των αναλογιών είναι μία τεχνική που προσδιορίζει μία αξιόπιστη σχέση – αναλογία που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο συντελεστής μικτού κέρδους, η οποία εφαρμόζεται σε μία γνωστή εκ των προτέρων βάση, το κόστος πωληθέντων. Η ορθότητα του

αποτελέσματος της μεθόδου αυτής βασίζεται στην **αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται**. Προκειμένου να επιτευχθεί η ως άνω αξιοπιστία χρησιμοποιούνται τα πραγματικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, οι τιμές πώλησης, οι δαπάνες, το κόστος κ.λ.π., όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά της αρχεία, από πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρέχει η ίδια η επιχείρηση, αλλά και τρίτοι, συνήθως αντισυμβαλλόμενοι. Στα πλαίσια αυτά χρησιμοποιούνται ενδεικτικά, τιμοκατάλογοι ή τιμές στα ράφια, συγκρίνονται τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, ερευνώνται αρχεία αποθήκης, βιβλίο παραγγελιών, στοιχεία αντισυμβαλλόμενων και άλλες συναφείς πληροφορίες (Ε.2016/2020).

Το πρώτο βήμα για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών είναι η **επαλήθευση του κόστους πωληθέντων**. Δεύτερο βήμα αποτελεί η **εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους** με αξιόπιστο τρόπο, ενώ τρίτο βήμα αποτελεί ο **προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων**.

Επειδή στην πραγματικότητα οι τιμές αγοράς και πώλησης ενός εμπορεύματος δεν είναι σταθερές εντός του έτους, προκειμένου η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους ή επί των πωλήσεων να είναι σωστή, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι **μέσες σταθμισμένες τιμές** αγοράς και πώλησης του εμπορεύματος και επομένως ο τύπος για την εύρεση της αξιόπιστης αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων που χρησιμοποιήθηκε στην προκειμένη περίπτωση, διαμορφώνεται ως εξής:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους = μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. – μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α. / μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, **εάν υπάρχουν πολλά είδη με διαφορετική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων θα πρέπει να προσδιορίσουμε τη μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς και πώλησης, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του κάθε είδους στο σύνολο των αγορών και πωλήσεων.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ο έλεγχος έλαβε ως κόστος πωληθέντων την αξία των αγορών κάθε έτους. Σε ότι αφορά τον προσδιορισμό του Σ.Μ.Κ. έλαβε υπόψη του σαράντα έξι ποτά, αλκοολούχα και μη, χωρίς να αποσαφηνίζει πόσα είναι τα συνολικά εμπορευόμενα είδη, τι ποσοστό επί των συνολικών πωλήσεων καταλαμβάνουν τα είδη/ποτά ή οι κατηγορίες ειδών που λήφθηκαν υπόψη για την εύρεση του Σ.Μ.Κ. και με ποιο κριτήριο λήφθηκαν υπόψη.

Για τα ως άνω ποτά, ο έλεγχος παραθέτει μία τιμή αγοράς και μία τιμή πώλησης για κάθε είδος, την οποία χρησιμοποιεί και στα δύο ελεγχόμενα έτη, χωρίς να αιτιολογεί την επιλογή αυτής της τιμής. Αναφέρει ορισμένους αριθμούς τιμολογίων των προμηθευτών από τα οποία έλαβε τις τιμές αγοράς, ενώ δεν γίνεται καμία αναφορά στα τιμολόγια των πελατών και στον τρόπο εξεύρεσης της τιμής

πώλησης ανά ποτό. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι τιμές αγοράς και πώλησης παρέμειναν σταθερές εντός του κάθε έτους, θα έπρεπε να παρατεθούν τα συγκεκριμένα στοιχεία – παραστατικά από όπου αποδεικνύονται οι ληφθείσες τιμές.

Ακόμη και αν θεωρήσουμε ότι η τιμή πώλησης και η τιμή αγοράς κάθε ποτού είναι σταθερή μέσα στη χρήση, γεγονός που δεν επιβεβαιώνεται από τον έλεγχο, προκειμένου να προσδιοριστεί το μέσο μικτό κέρδος θα έπρεπε να προσδιοριστεί το ποσοστό συμμετοχής του κάθε ποτού ή κάθε κατηγορίας ποτών στα συνολικά έσοδα από πωλήσεις ποτών ανά έτος.

Περαιτέρω, από πουθενά δεν προκύπτει ότι τα ως άνω σαράντα έξι (46) ποτά αποτελούν αντιπροσωπευτικό ποσοστό σε σχέση με το σύνολο των ποτών που εμπορεύεται η προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση, η εύρεση αξιόπιστου Σ.Μ.Κ. επί των πωλήσεων ή επί του κόστους εξαρτάται από τις διαθέσιμες πληροφορίες της ίδιας της οντότητας, καθώς, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν είναι ίδια.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί γίνονται δεκτοί καθώς ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών είναι πλημμελώς αιτιολογημένος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **28-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ:.....** και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ./**07-08-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018

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

1)Επί της με αριθμό/**07-08-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	0,00 €	3.070,00 €	0,00 €
Πρόστιμο άρ.58Α Κ.Φ.Δ.	0,00 €	1.535,07 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	0,00 €	4.605,21 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7,32 €		7,32 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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