



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **19.02.2025**

Αριθμός απόφασης: **264**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **24.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό

...../18.09.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** και β) της με αριθμό/18.09.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **24.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τη με αριθμό/18.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο υπόλοιπο φόρου ύψους 11.487,66€ της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο γυναικείων εσworούχων γενικά) και καταλογίσθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ύψους 1.816,06€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 908,03€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.724,09€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της σε 112.312,78€, από 57.317,57€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 54.995,21€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και του υπόλοιπου φόρου εισροών σε 25.139,00€ από 25.243,87€ (διαφορά 104,87€), λόγω μη αναγνώρισης δαπάνης έτους 2017 καταχωρημένης στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) έτους 2018 καθαρής αξίας 436,80€ και Φ.Π.Α. 104,87€.

- Με τη με αριθμό/18.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο υπόλοιπο φόρου ύψους 13.665,61€ της προσφεύγουσας και καταλογίσθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ύψους 16.235,55€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 8.117,78€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **24.353,33€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της σε 124.298,04€ από 47.575,12€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 76.722,92€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από **18.09.2024** έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, σε εκτέλεση της με αριθμό/...../02.05.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ουδέποτε τις επιδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες φαίνονται αναρτηθείσες στη μερίδα της στο TAXIS/A.A.Δ.Ε., για τις οποίες έλαβε γνώση η λογίστριά της στις 02.10.2024 και την ενημέρωσε αυθημερόν.

2) Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησής της.

3) Εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. βάσει των μη νόμιμων αποτελεσμάτων της φορολογίας εισοδήματος προσδιοριζόμενων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83. 2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.... 4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1076/02.05.2024 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση.»,

«Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του Ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του Ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α. 1068/29.04.2024 (Β' 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν το έχουν ήδη πράξει, να εγγραφούν ως νέοι χρήστες στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Δημοσίου και να αποκτήσουν κωδικούς TAXISnet υποβάλλοντας ηλεκτρονική αίτηση στην ψηφιακή πύλη myAADE. Εφόσον είναι εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) υποχρεούνται να τις επικαιροποιήσουν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας». Η επικαιροποίηση των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησής τους.

Άρθρο 3

Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε

οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και.....

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης....

Άρθρο 5

Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή έγγραφο του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά.

Άρθρο 6

Έναρξη Ισχύος

3. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση το άρθρο 4, το οποίο ισχύει από 9.9.2024.».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν επιδόθηκαν στην ίδια, καθόσον έλαβε γνώση η λογίστριά της στις 02.10.2024 η οποία αυθημερόν την ενημέρωσε. Ωστόσο, όπως η ίδια επισημαίνει, οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στον λογαριασμό της στο taxisnet.

Επειδή, η ηλεκτρονική ειδοποίηση αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον ίδιο τον φορολογούμενο, ενημερώνοντας τον για την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης κλπ. στο λογαριασμό του στο taxinet.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και 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 με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι 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, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών.

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 2015/31.01.2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.», διευκρινίσθηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.....3. Επίσης, ο

προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις : α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: - Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). - Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. 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 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, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3, Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 4, Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές 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. 2016/2020 με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)», διευκρινίσθηκε ότι: «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 της φορολογουμένης 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».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο....».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...».

Επειδή, σύμφωνα με την από **18.09.2024** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α., ερειδόμενη στην από **18.09.2024** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης πραγματοποιώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διαπίστωσε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας και του συζύγου της με **ΑΦΜ**, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης τους, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα των πληροφοριακών συστημάτων της ΑΑΔΕ (taxis και elenxis), καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΠΟΣΑ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ	424,89		
ΜΙΣΘΟΙ		269,90	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	424,89	269,90	694,79
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ (ΠΡΟΣΤΙΜΑ, ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)	450,00	1.064,25	
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		549,69	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	450,00	1.613,94	2.063,94

Σημειώνεται δε, ότι το ποσό των 3.000,00€ που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα στον κωδικό 782 ως χρηματικό ποσό από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, του εντύπου Ε1 φορολογικού έτους 2018 δεν λήφθηκε υπόψη, καθώς δεν τεκμηριώθηκε με αποδεικτικά στοιχεία, κατόπιν σχετικού αιτήματος παροχής πληροφοριών που απέστειλε στην προσφεύγουσα η φορολογική αρχή.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΠΟΣΑ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ		0,29	
ΜΙΣΘΟΙ	128,60	1.912,52	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	128,60	1.912,81	2.041,41
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ (ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)	650,01		
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.064,87	833,94	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	1.714,88	833,94	2.548,82

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες μεθόδους τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Αρχικώς, η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε το κόστος πωληθέντων της επιχείρησης της προσφεύγουσας, λόγω του ότι υπολογίσθηκε εσφαλμένα με απογραφή έναρξης το ποσοστό 10% των αγορών του προηγούμενου έτους και με απογραφή λήξης το 10% των αγορών του τρέχοντος έτους, ως ίσχυε με προγενέστερες διατάξεις (άρθρο 31 παρ. 1 περ.γ' του ν.2238/1994) λαμβάνοντας υπόψη της το σύνολο των αγορών της (αφαιρώντας τα πιστωτικά τιμολόγια) και τις καταστάσεις πραγματικής απογραφής που κατέθεσε η προσφεύγουσα με το σημείωμα διαπιστώσεων (προς όφελός της) ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Αποθέματα έναρξης περιόδου	-	9.731,64
Αγορές εμπορευμάτων	67.659,10	54.392,35
Αποθέματα λήξης περιόδου	9.731,64	9.220,05
Κόστος πωληθέντων	57.927,46	54.903,94

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή επεξεργάσθηκε το **100% των συνολικών αγορών ανά ελεγχόμενο έτος**. Με δεδομένη την πώληση εμπορευμάτων αποκλειστικά λιανικά και με βάση την αποτύπωση των ειδών στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία των ελεγχόμενων ετών από το εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου ομαδοποιήθηκαν τα εμπορεύματα στις κατηγορίες των εσώρουχων, των ενδυμάτων και των πιτζαμών.

Η αξία αγορών με βάση τα τιμολόγια καθώς και η συμμετοχή της κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων στο σύνολο των αγορών περιόδου προσδιορίσθηκαν ως εξής:

Είδος	Αξία αγορών 2018	Ποσοστό συμμετοχής στο σύνολο αγορών 2018	Αξία αγορών 2019	Ποσοστό συμμετοχής στο σύνολο αγορών 2019
ΕΣΩΡΟΥΧΑ	53.745,82	79,44%	46.742,75	85,94%
ΕΝΔΥΜΑΤΑ	3.396,33	5,02%	2.279,76	4,19%
ΠΙΤΖΑΜΕΣ	10.516,95	15,54%	5.369,84	9,87%
ΣΥΝΟΛΟ	67.659,10	100,00%	54.392,35	100,00%

Επιπλέον, από την επεξεργασία των τιμολογίων αγοράς προέκυψε το μεσοσταθμικό κόστος ανά κατηγορία εμπορευμάτων, ως κάτωθι:

ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	Μεσοσταθμικό κόστος 2018 (ανά τεμ.)	Μεσοσταθμικό κόστος 2019 (ανά τεμ.)
ΕΣΩΡΟΥΧΑ	8,44	8,03
ΕΝΔΥΜΑΤΑ	11,13	7,97
ΠΙΤΖΑΜΕΣ	13,23	12,10

Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων εσόδων (λιανικών πωλήσεων) τα οποία έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής η προσφεύγουσα (ψηφιακά αρχεία που δημιουργήθηκαν από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ.) ετών 2018 και 2019, προσδιορίστηκε η μέση τιμή πώλησης για τις ανωτέρω κατηγορίες εμπορευμάτων:

ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	Μέση τιμή πώλησης 2018	Μέση τιμή πώλησης 2019
ΕΣΩΡΟΥΧΑ	16,33	18,34
ΕΝΔΥΜΑΤΑ	17,66	24,90
ΠΙΤΖΑΜΕΣ	17,94	19,58

Με βάση τη μεσοσταθμική τιμή αγοράς και πώλησης που προσδιορίστηκε για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων, υπολογίστηκε το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους για κάθε ελεγχόμενο έτος, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	Μέση τιμή πώλησης	Μεσοσταθμικό κόστος	Μικτό περιθώριο κέρδους	Ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους
ΕΣΩΡΟΥΧΑ	16,33	8,44	7,89	93,53%
ΕΝΔΥΜΑΤΑ	17,66	11,13	6,53	58,63%
ΠΙΤΖΑΜΕΣ	17,94	13,23	4,71	35,57%

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	Μέση τιμή πώλησης	Μεσοσταθμικ ό κόστος	Μικτό περιθώριο κέρδους	Ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους
ΕΣΩΡΟΥΧΑ	18,34	8,03	10,31	128,48%
ΕΝΔΥΜΑΤΑ	24,90	7,97	16,93	77,44%
ΠΙΤΖΑΜΕΣ	19,58	12,10	7,48	61,75%

Προς επαλήθευση του ανωτέρω ποσοστού μικτού κέρδους επί του κόστους ανά κατηγορία εμπορευμάτων, η φορολογική αρχή διενήργησε επιτόπιο δειγματοληπτικό έλεγχο μικρού δείγματος εμπορευμάτων στην έδρα της επιχείρησης στις **17.06.2024**, από τον οποίο διαπιστώθηκε μέσος όρος ποσοστού μικτού κέρδους επί του κόστους 94,07% (77,37%-112,88%) για τα εσώρουχα, 77,44% (77,42%-77,47%) για τα ενδύματα, και 100,97% (97,13%-123,71%) για τις πιτζάμες. Κατόπιν τούτου, κρίθηκε ότι:

α) Το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των εσώρουχων για τα έτη 2018 και 2019, αντιπροσώπευε την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, καθώς το πλήθος των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στις οποίες αποτυπωνόταν η ένδειξη «ΕΣΩΡΟΥΧΑ» ήταν μεγάλο και ικανό να αποτελέσει τη βάση για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων. Ως εκ τούτου, η απόκλιση μεταξύ του συντελεστή του έτους 2019 και αυτού που προκύπτει από το μικρό δείγμα του επιτόπιου ελέγχου στις **17.06.2024** στην έδρα της επιχείρησης, δεν αποτέλεσε ένδειξη ουσιαστικής απόκλισης και δεν λήφθηκε υπόψη, καθόσον το ανώτατο εύρος του συντελεστή που διαπιστώθηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο ανερχόταν σε 112,88%, που απείχε ελάχιστα από τον προκύπτοντα με βάση τα λογιστικά στοιχεία έτους 2019, ήτοι 127,21%.

β) Το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των ενδυμάτων για το έτος 2018 (58,63%), αντιπροσώπευε την πραγματική εικόνα της επιχείρησης και δεν υπερέβαινε τον συντελεστή που προέκυπτε από το μικρό δείγμα του επιτόπιου ελέγχου στις **17.06.2024** στην έδρα της επιχείρησης (77,44%). Ωστόσο, ο αρχικός συντελεστής για το έτος 2019 (212,44%), που προέκυψε από δεκαεννιά (19) εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που περιλάμβαναν εμπορεύματα με την ένδειξη «ΕΝΔΥΜΑΤΑ», αποτέλεσε ακραία ένδειξη περιθωρίου μικτού κέρδους, καθόσον το δείγμα με βάση το οποίο προέκυψε ήταν μικρό και ανεπαρκές για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων και δεν δύνατο να ξεπερνά το **77,44%**.

γ) Το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πιτζαμών για τα έτη 2018 και 2019 αντιπροσώπευε την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, διότι διαμορφώθηκε χαμηλότερα από αυτό που προέκυψε από το μικρό δείγμα του επιτόπιου ελέγχου στις **17.06.2024** στην έδρα της επιχείρησης.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή, έκρινε ότι δεν υφίστατο φύρα για τα πωλούμενα εμπορεύματα της προσφεύγουσας, μιας και δεν επρόκειτο για ευπαθή προϊόντα, τα οποία σε πολλές

περιπτώσεις επιστράφηκαν στους προμηθευτές της. Προσδιόρισε δε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας καθώς και τα αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	Αξία αγορών – Αποθέματα λήξης (Κόστος πωληθέντων)	Ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους	Προσδιορισμός εσόδων βάσει μεθόδου
ΕΣΩΡΟΥΧΑ	44.625,75	93,53%	86.366,06
ΕΝΔΥΜΑΤΑ	3.396,32	58,63%	5.387,60
ΠΙΤΖΑΜΕΣ	9.905,38	35,57%	13.429,11
ΣΥΝΟΛΟ	57.927,45		105.182,76

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ	Αποθέματα έναρξης + Αξία αγορών – αποθέματα λήξης (κόστος πωληθέντων)	Ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους	Προσδιορισμός εσόδων βάσει μεθόδου
ΕΣΩΡΟΥΧΑ	47.051,57	128,48%	107.501,58
ΕΝΔΥΜΑΤΑ	2.279,76	77,44%	4.045,21
ΠΙΤΖΑΜΕΣ	5.572,61	61,75%	9.013,90
ΣΥΝΟΛΟ	54.903,94		120.560,69

Ακολούθως, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018 και 01.01.2019 – 31.12.2019 με βάση τα ως άνω υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ως προβλέπεται από το άρθρο 7 της Α.1008/2020 και την ενότητα Δ της Ε.2016/2020, λαμβάνοντας υπόψη και τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. της, καθώς και τον αναλογούντα φόρο ως κάτωθι:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α. ΧΡΗΣΗΣ 01.01.2018 – 31.12.2018			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	57.317,57	112.312,78	54.995,21
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	68.089,23	67.652,43	436,80
Φόρος εκροών	13.756,21	26.955,06	13.198,85
Φόρος εισροών	16.150,75	16.045,88	104,87
Προστιθέμενα - Αφαιρούμενα ποσά			
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ	0,03	0,03	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. διαχ. περ. & λοιπά προστιθέμενα ποσά	9.093,15	9.093,15	0,00
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ			

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	13.756,21	26.955,06	13.198,85
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.243,87	25.139,00	104,87
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	1.816,06	1.816,06
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	11.487,66	0,00	11.487,66
Ποσό για έκπτωση	11.487,66	0,00	11.487,66
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (αρ.54 § 2 Κ.Φ.Δ.)	0,00	908,03	908,03
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	2.724,09	2.724,09

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α. ΧΡΗΣΗΣ 01.01.2019 – 31.12.2019			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	47.575,12	124.298,04	76.722,92
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	57.524,10	57.524,10	0,00
Φόρος εκροών	11.418,02	29.920,96	18.413,50
Φόρος εισροών	13.596,07	13.596,07	0,00
Προστιθέμενα - Αφαιρούμενα ποσά			
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ	0,11	0,11	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. διαχ. περ. & λοιπά προστιθέμενα ποσά	11.487,67	0,01	11.487,66
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	11.418,02	29.831,52	18.413,50
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.083,63	13.595,97	11.487,66
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	16.235,55	16.235,50
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	13.665,61	0,00	13.665,61
Ποσό για έκπτωση	13.665,61	0,00	13.665,61
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (αρ.54 § 2 Κ.Φ.Δ.)	0,00	8.117,78	8.117,78
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	24.353,33	24.353,33

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τη φορολογική αρχή έγινε εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησής της. Όπως εξηγεί, συγκεκριμένα εμπορεύματα (μαγιό) είναι εξόχως εποχικά και με δεδομένο το ότι οι παραγγελίες γίνονται από το προηγούμενο φθινόπωρο, με την ολοκλήρωση της καλοκαιρινής περιόδου το απόθεμα αυτών που δεν πωλούνται διατίθεται σε πολύ χαμηλότερες τιμές. Οι παραγγελίες ετών 2017, 2018 και 2019 ήταν μεγάλες (πλήθος εμπορευμάτων), σε σχέση με αυτές των επόμενων ετών, λόγω πρόνοιας για την εξάντληση των αποθεμάτων αλλά και λόγω απειρίας της (νέα επιτηδεύματίας) στο εμπόριο των εν λόγω ειδών.

Επισημαίνει δε ότι η φορολογική αρχή αξιολόγησε πλημμελώς τις συνιστώσες (ποσοστιαία στάθμιση) των πωλούμενων εμπορευμάτων ως προς τη συνολική αξία των πωλήσεων και αυθαίρετα και χωρίς κανένα συγκριτικό στοιχείο προσδιορίστηκε το ποσοστό μικτού κέρδους ανά κατηγορία

εμπορευμάτων, καθώς ως μέγεθος αναφοράς λήφθηκαν τα δεδομένα αποδείξεων του Ιουνίου 2024 και όχι δεδομένα των ελεγχόμενων ετών στα οποία ίσχυαν άλλες συνθήκες στην αγορά.

Η φορολογική αρχή αξιολόγησε πλημμελώς τις συνιστώσες (ποσοστιαία στάθμιση) των πωλούμενων εμπορευμάτων ως προς τη συνολική αξία των πωλήσεων και αυθαίρετα και χωρίς κανένα συγκριτικό στοιχείο προσδιορίστηκε το ποσοστό μικτού κέρδους ανά κατηγορία εμπορευμάτων, καθώς ως μέγεθος αναφοράς λήφθηκαν τα δεδομένα αποδείξεων του Ιουνίου 2024 και όχι δεδομένα των ελεγχόμενων ετών στα οποία ίσχυαν άλλες συνθήκες στην αγορά. Περαιτέρω, εξέδωσε οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. βάσει των μη νόμιμων αποτελεσμάτων της φορολογίας εισοδήματος προσδιοριζόμενα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως βάση το κόστος πωληθέντων, καθώς και τα δεδομένα απογραφής εμπορευμάτων που η ίδια η προσφεύγουσα έθεσε υπόψιν του ελέγχου, για τον προσδιορισμό μιας αξιόπιστης αναλογίας, λαμβάνοντας υπόψη της τις αγορές της προσφεύγουσας με βάση τα τιμολόγια των φορολογικών ετών 2018 και 2019 (ήτοι τα λογιστικά της αρχεία), δηλαδή βασίσθηκε στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης. Το περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίστηκε συγκρίνοντας τις τιμές αγορών με τις τιμές πωλήσεων βάσει των φορολογικών στοιχείων που λήφθηκαν και εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα στα έτη 2018 και 2019, εκτός μίας περίπτωσης (ενδύματα έτους 2019). Η δε τεχνική της αρχής των αναλογιών που εφαρμόστηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας είναι διεθνής ελεγκτική πρακτική, η οποία κρίθηκε ως η πιο ενδεδειγμένη από τη φορολογική αρχή. Επίσης, όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν προς όφελος της προσφεύγουσας και με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής της οικονομικής κατάστασης.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν με έμμεσο τρόπο βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και παράβλεψης των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησής της και περί έκδοσης οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. βάσει των μη νόμιμων αποτελεσμάτων της φορολογίας εισοδήματος προσδιοριζόμενων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **24.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

A) Η με αριθμό/18.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

	ποσό
Διαφορά φόρου	1.816,06€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	908,03€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.724,09€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο, που δεν αναγνωρίζεται	11.487,66€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

B) Η με αριθμό/18.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 - 31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

	ποσό
Διαφορά φόρου	16.235,55€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	8.117,78€
Σύνολο φόρου για καταβολή	24.353,33€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο, που δεν αναγνωρίζεται	13.665,61€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.