



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1640

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός, Τ.Κ....., κατά των:

A) με αριθμό/2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και

B) με αριθμό/2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 24-01-2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-01-2025 ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A) Με τη με αριθμό/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 13.335,31€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 6.667,66 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **20.002,97 €**, ενώ παράλληλα μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση σε 146,65 €.

B) Με τη με αριθμό/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 11.307,02€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 5.653,51 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **16.960,53 €**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **23-12-2024** στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της και αναγνώσθηκαν στις **24-12-2024**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 23-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο (Πρατήριο) και άλλων ειδών, για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2019, δυνάμει της με αριθμό/01-05-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 3085) για τον φορολογικό έλεγχο οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Από την επεξεργασία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει η προσφεύγουσα, τις πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση βάσει της ΠΟΛ.1033/2014 και των στοιχείων που αφορούν τις πραγματικές της δαπάνες, διαπιστώθηκε η μη επάρκεια του δηλωθέντος εισοδήματός της για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4987/2022. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου ενέκρινε την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών κατόπιν σχετικής εισήγησης του ελέγχου (σχετ. η αριθ...../18-11-2024 απόφαση).

Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές για σκοπούς ΦΠΑ, για τα έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην Α.1008/2020 Απόφαση και στις Ε.2015/2020 & 2016/2020 εγκύκλιους του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ως εξής:

Φορολογικά Έτη	Ακαθάριστα Έσοδα/Φορολογητέες Εκροές
2018	121.948,20 €
2019	117.366,90 €

Ειδικότερα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής με βάση το περιθώριο μικτού κέρδους, με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης, φύρα κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προέκυψαν:

- α) από τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία και στοιχεία),
- β) από τις πληροφορίες που άντλησε ο έλεγχος από τρίτες επιχειρήσεις, καθώς και από το αρχείο της εν λόγω υπηρεσίας οριστικών υποθέσεων ελέγχου με το ίδιο αντικείμενο και
- γ) από το περιθώριο κέρδους και τις τιμές πώλησης των κυριότερων ειδών για την ελεγχόμενη περίοδο.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το μέσο σταθμικό περιθώριο μικτού κέρδους σε ποσοστό 58,29% για το φορολογικό έτος 2018 και σε 58,41% για το φορολογικό έτος 2019.

Παράλληλα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση φορολογητέων εισροών ύψους 1.295,98€ στο φορολογικό έτος 2018 και ύψους 1.553,11€ στο φορολογικό έτος 2019 που αφορούν αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας.

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

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παράβαση αρ.28 παρ.1 ν.4172/2013 - Μη νόμιμη η προσφυγή της Φορολογικής Αρχής στη χρήση έμμεσης μεθόδου ελέγχου (αρχή των αναλογιών), λόγω της μη συνδρομής στην προκειμένη περίπτωση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013
– Το εισόδημα που αναγράφεται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αναφερόμενων

ετών (εισόδημα έτους και επικαλούμενο εισόδημα παλαιότερων ετών), επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένος τρόπος εφαρμογής της αρχής των αναλογιών από τη Φορολογική Αρχή, λόγω της μη λήψης υπόψη των στοιχείων, που πρέπει να αξιολογούνται και να επαληθεύονται ελεγκτικώς, σύμφωνα με τον νόμο, κατά τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, στο πλαίσιο της εφαρμογής της αρχής των αναλογιών.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη 2018 και 2019, ορίζεται ότι:

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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.

...».

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ.ζ ' του ν.4172/2013 (ενδεικτικά ΔΕΔ 2746/2021, 440/2023 κ.α).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για τον υπολογισμό στο διαθέσιμο εισόδημα του δηλωθέντος ποσού ανάλωσης κεφαλαίου, τόσο της ίδιας όσο και του συζύγου της, ποσού 6.779,00 ευρώ και 3.000,00 ευρώ, αντίστοιχα, για το έτος 2018 και 1.500,00 ευρώ και 1.800,00 ευρώ, αντίστοιχα, για το έτος 2019, κρίνεται απορριπτός.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και τα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου, το δηλωθέν εισόδημα της προσφεύγουσας ανέρχεται σε:

Α) για το έτος 2018:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Τόκοι -μερίσματα κ.λπ.	0,38
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης	0,05
Σύνολο	0,33

Οι πραγματικές δαπάνες της προσφεύγουσας κατ' έλεγχο έτους 2018, προσδιορίστηκαν στο ποσό των 5.879,66 ευρώ.

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα το φορολογικό έτος 2018 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας είναι 0,33 ευρώ, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 5.879,66 ευρώ, που δεν καλύπτονται από το διαθέσιμο εισόδημα.

Επομένως, πληρούται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Β) για το έτος 2019:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία - συντάξεις	1.800,00
Τόκοι -μερίσματα κ.λπ.	0,53
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης	0,08
Σύνολο	1.800,45

Οι πραγματικές δαπάνες της προσφεύγουσας κατ' έλεγχο έτους 2019, προσδιορίστηκαν στο

ποσό των 6.651,49 ευρώ.

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα το φορολογικό έτος 2019 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας είναι 1.800,45 ευρώ, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 6.651,49 ευρώ, που δεν καλύπτονται από το διαθέσιμο εισόδημα.

Επομένως, πληρούται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2° ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

...

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της Α.1008/2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 88) 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» ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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.

...

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.

...».

Επειδή, με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου, η έμμεση τεχνική των αναλογιών βασίζεται στον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους το οποίο προκύπτει από την σύγκριση τιμών πώλησης και τιμών αγοράς υλικών (βλ. σελ.41).

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές για σκοπούς ΦΠΑ για τα κρινόμενα έτη λαμβάνοντας υπόψη το μέσο σταθμικό περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων, στο οποίο περιλαμβάνονται δαπάνες επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα για τα κρινόμενα έτη επαναπροσδιορίζονται λαμβάνοντας υπόψη το μέσο σταθμικό περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί το μέσο σταθμικό περιθώριο μικτού κέρδους όπως προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε ποσοστό 58,29% για το φορολογικό έτος 2018 και σε ποσοστό 58,41% για το φορολογικό έτος 2019, αλλά ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω συντελεστές θα πρέπει να εφαρμοστούν επί διαφορετικής βάσης. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι θα πρέπει να εφαρμοστούν επί του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων.

Επειδή επιπλέον, στην από 24-01-2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου αναγράφονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, κρίνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται βάσιμα κι ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτός.

...

Κατόπιν των ανωτέρω εισηγούμεθα να γίνει **μερικώς δεκτή** η ενδικοφανής προσφυγή.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο αποτέλεσμα για τα κρινόμενα έτη διαμορφώνεται ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ/ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		
	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Κόστος αγοράς εμπορευμάτων βάσει δήλωσης	54.719,93	53.002,61
Συντελεστής μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους βάσει ελέγχου	58,29%	58,41%
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ΔΕΔ	86.616,18	83.961,43

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018

Συντελεστής ΦΠΑ	Ποσοστό κατανομής βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ και την οικεία έκθεση ελέγχου	Αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ	Ποσό ΦΠΑ
13%	35,92%	31.112,53	4.044,63
24%	64,08%	55.503,65	13.320,88
Σύνολο	100%	86.616,18	17.365,51

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019

Συντελεστής ΦΠΑ	Ποσοστό κατανομής βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ και την οικεία έκθεση ελέγχου	Αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ	Ποσό ΦΠΑ
13%	48,81%	40.981,57	5.327,60
24%	51,19%	42.979,86	10.315,17
Σύνολο	100%	83.961,43	15.642,77

	Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018			Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φορολογητέες εκροές	53.811,10	121.947,68	86.616,18	61.607,63	117.759,59	83.961,43
Φορολογητέες εισροές	63.350,31	62.054,33	62.054,33	65.219,03	63.665,92	63.665,92
Φόρος εκροών	10.827,45	24.449,08	17.365,51	11.477,86	21.939,67	15.642,77
Φόρος εισροών	11.460,25	11.260,42	11.260,42	11.638,22	10.632,65	10.632,65
Πιστωτικό υπόλοιπο	632,80	146,65	146,65			
Χρεωστικό υπόλοιπο		13.335,31 (13.188,66+ 146,65)	6.251,74 (6.105,09+ 146,65)		11.307,02	5.010,12

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος γίνεται αποδεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 17-01-2025 ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και

Β) με αριθμό/2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αριθμό/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		53.811,10	121.947,68	86.616,18	32.805,08
Αξία φορολογητέων εισροών		63.350,31	62.054,33	62.054,33	1.295,98
Φόρος εκροών		10.827,45	24.449,08	17.365,51	6.538,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών		11.460,25	11.260,42	11.260,42	199,83
Πιστωτικό υπόλοιπο		632,80	146,65	146,65	486,15
Χρεωστικό υπόλοιπο			13.335,31	6.251,74	6.251,74
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			6.667,66	3.125,87	3.125,87
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			20.002,97	9.377,61	9.377,61
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	632,80	146,65	146,65	486,15
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		61.607,63	117.759,59	83.961,43	22.353,80
Αξία φορολογητέων εισροών		65.219,03	63.665,92	63.665,92	1.553,11
Φόρος εκροών		11.477,86	21.939,67	15.642,77	4.164,91
Υπόλοιπο φόρου εισροών		11.638,22	10.632,65	10.632,65	1.005,57
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			11.307,02	5.010,12	5.010,12
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			5.653,51	2.505,06	2.505,06
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			16.960,53	7.515,18	7.515,18
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.