



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-05-2025

Αριθμ. Αποφ.: 807

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ.Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-333246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024),
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του
Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή
εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία **12-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **με ΑΦΜ**, κατά της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τα από 09-05-2025 συμπληρωματικά στοιχεία στην ενδικοφανή προσφυγή.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **12-01-2025** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 , του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.488,28€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22, ποσού 1.244,14€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 99,15€, **ήτοι συνολικού ποσού 3.831,57€.**

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 , του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.549,20€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22, ποσού 1.774,60€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 245,51€, **ήτοι συνολικού ποσού 5.569,31€.**

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.254,58€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58^Α ν.4987/22, ποσού 11.127,29€, **ήτοι συνολικού ποσού 33.381,87€.**

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 , του Προϊσταμένου του,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 20.347.35€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58^Α ν.4987/22 ποσού 10.173,68€, ήτοι συνολικού ποσού **30.521.03€**.

Η προσφεύγουσα στις 03/04/2012 έκανε έναρξη εργασιών, στη Δ.Ο.Υ., με κύρια δραστηριότητα «ΕΜΠΟΡΙΑ ΠΕΛΛΕΤ-ΚΑΥΣΟΞΥΛΩΝ -ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ ΠΟΤΩΝ & ΕΙΔΩΝ ΥΓΙΕΙΝΗΣ ΠΛΑΚΙΔΙΩΝ» και διακοπή εργασιών την 10/10/2022.

Από το, εκδόθηκε ηεντολή, για μερικό έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στην επιχείρηση της προσφεύγουσας . Η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας επιλέχθηκε προς έλεγχο με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 5104/2024. Ύστερα από την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή την με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένη την εντολή ελέγχου και την με αρ. πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Εν συνεχεία, από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα άρθρα 3 έως και 11 της εγκυκλίου Α. 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31.7.2019) της Δ/σης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Κατά το φορολογικό έτος 2018 η επιχείρηση δήλωσε ζημίες ύψους **-98.566,76€**, με το μικτό κέρδος να ανέρχεται στο ποσό των **-70.741,51€** ενώ το φορολογικό έτος 2019 οι ζημίες ανέρχονται στο ποσό των **-85.405,63€** και το μικτό της κέρδος στο ίδιο ποσό των **-85.405,63€**.

Από τα παραπάνω προκύπτει ο ιδιαίτερα αρνητικός συντελεστής Μικτού Κέρδους της επιχείρησης, -62,89% στο έτος 2018 και -53,65% στο έτος 2019, γεγονός που καταδεικνύει μία μη ομαλή κι εύρυθμη λειτουργία, καθότι σκοπός της οντότητας είναι η δημιουργία κέρδους.

Επί του κλάδου πωλήσεων στερεάς καύσιμης ύλης-“pellet”, διαπιστώθηκαν δυσανάλογες αποκλίσεις μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων, δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν τηρεί απογραφή και οι πωλήσεις του είδους αυτού διενεργούνται χονδρικώς, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Έτος	απογραφή έναρξης	αγορές	απογραφή λήξης	πωλήσεις χονδρικές	διαφορά κιλών προς απογραφή
2018	0	581.730	0	70.620	511.110
2019	0	501.825	65.280	50.125	386.420

Εκ των ανωτέρω, κρίθηκε από τον έλεγχο ως μη αξιόπιστο το λογιστικό της σύστημα, συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Εν συνέχεια, με την με αριθμό έγκριση, ως καταλληλότερη μεταξύ των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, κρίθηκε η μέθοδος της Αρχής των Αναλογιών, σύμφωνα

με την περίπτωση α' του άρθρου 32§1, του ν. 5104/2024.

Με την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ο συντελεστής του μέσου όρου μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους αγοράς, κατόπιν ομαδοποίησης των κατηγοριών των εμπορεύσιμων αγαθών της επιχείρησης και ορίστηκε ο μέσος όρος μικτού περιθωρίου κέρδους **σε 21,63% στο έτος 2018 και σε 23,82% στο έτος 2019**

Με την εφαρμογή των ανωτέρω συντελεστών επί του κόστους πωληθέντων, προέκυψαν τα παρακάτω αποτελέσματα ανά έτος:

	ΕΤΟΣ 2018	ΕΤΟΣ 2019
Κόστος πωληθέντων τηρούμενων βιβλίων	183.231,12	211.168,30
Μέσος όρος Μικτού περιθ. Κέρδους	21,63%	23,82%
Πωλήσεις βάσει της αρχής των αναλογιών	222.869,57	261.466,61
Πωλήσεις βιβλίων	111.515,70	157.130,24
Διαφορά	111.353,87	104.336,37

Οι παραπάνω διαφορές ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων συνοδευόμενο με τις πράξεις των προσωρινών αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε με το υπ' αριθμό Πρωτ. Υπόμνημα, τις έγγραφες απόψεις -αντιρρήσεις της οι οποίες έγιναν εν μέρει αποδεκτές από τον έλεγχο. Ο έλεγχος προέβη σε επαναπροσδιορισμό των συντελεστών περιθωρίου Κέρδους, οι οποίοι περιορίστηκαν σε ποσοστό **18,624672%** στο έτος 2018 και σε ποσοστό **18,767104 %** στο έτος 2019, με αποτέλεσμα την μείωση της διαφοράς της ανωτέρω προσδιορισθείσας φορολογητέας ύλης ως εξής:

	ΕΤΟΣ 2018	ΕΤΟΣ 2019
Κόστος πωληθέντων τηρούμενων βιβλίων	183.231,12	211.168,30
Μέσος όρος Μικτού περιθ. Κέρδους	18,624672%	18,767104%
Πωλήσεις βάσει της αρχής των αναλογιών	217.357,31	250.798,47
Πωλήσεις βιβλίων	111.515,70	157.130,24
ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	105.841,61	93.668,23

Για την προκύπτουσα διαφορά των 105.841,61€ στο έτος 2018 και 93.668,23€ στο έτος 2019 κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επαναπροσδιορίστηκαν και τα φορολογητέα κέρδη σε **11.310,36€** για το φορολογικό έτος 2018 και σε **15.690,44€** για το φορολογικό έτος 2019.

Φορολογικό έτος 2018:

217.357,31	Σύνολο ακαθάριστα έσοδα ελέγχου
183.231,12	Μείον κόστος πωληθέντων
34.126,19	Προσδιορισθέν Μικτό Αποτέλεσμα ελέγχου

27.825,25	(μείον) έξοδα -δαπάνες τηρούμενων βιβλίων
5.009,42	(πλέον) λογιστ. διαφορές ελέγχου
0,00	(πλέον) δηλούμενες μη εκπιπτόμενες δαπάνες αναμόρφωσης
11.310,36	Σύνολο κερδών ελέγχου
11.310,36	Σύνολο φορολογητέων κερδών ελέγχου επιχειρηματικής δραστ/τας (Ε3)

Φορολογικό έτος 2019 :

250.798,47	Σύνολο ακαθάριστα έσοδα ελέγχου
211.168,30	Μείον κόστος πωληθέντων
39.630,17	Προσδιορισθέν Μικτό Αποτέλεσμα ελέγχου
32.250,07	(μείον) έξοδα -δαπάνες τηρούμενων βιβλίων
8.310,34	(πλέον) λογιστ. διαφορές ελέγχου
0	(πλέον) δηλούμενες μη εκπιπτόμενες δαπάνες αναμόρφωσης
15.690,44	Σύνολο κερδών ελέγχου
15.690,44	Σύνολο φορολογητέων κερδών ελέγχου επιχειρηματικής δραστ/τας (Ε3)

Στη φορολογία ΦΠΑ καταλογίστηκε φόρος, κατόπιν επιμερισμού ανά συντελεστή επί των ανωτέρω διαφορών ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ 2018

συντελ. ΦΠΑ	πωλήσεις βιβλίων	Επιμερισμός ανά συντ. ΦΠΑ	ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	επιμερισμός βάσει ελέγχου	αναλογούν ΦΠΑ
13%	30.146,76	27,03%	105.841,62	28.612,85	3.719,67
24%	81.368,94	72,97%		77.228,77	18.534,90
σύνολο :	111.515,70	100,00%		105.841,62	22.254,57

ΕΤΟΣ 2019

συντελ. ΦΠΑ	πωλήσεις βιβλίων	Επιμερισμός ανά συντ. ΦΠΑ	ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	Επιμερισμός βάσει ελέγχου	αναλογούν ΦΠΑ
13%	32.529,04	20,70196%	93.668,23	19.391,16	2.520,85
24%	124.601,20	79,29804%		74.277,07	17.826,50
σύνολο :	157.130,24	100,00%		93.668,23	20.347,35

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο του οι προσβαλλόμενες πράξεις .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1.Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 – παραβίαση άρθρου 11 της ΠΟΛ 1293/2019 & της εγκυκλίου Ε2015/2020 – πλημμελής και αναπαιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής
2. Νόμω και ουσία αβάσιμη και εσφαλμένη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών καθώς και τα εξ

αυτής προκύψαντα αποτελέσματα:

- i) Ο έλεγχος, απολύτως εσφαλμένα, ανατιολόγητα και καταχρηστικά προσδιόρισε το συντελεστή μικτού περιθωρίου κέρδους της επιχείρησής της.
- ii) Ανατιολόγητη, αβάσιμη και εσφαλμένη η επιλογή των «ενδεικτικών» κωδικών που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους στα εμπορεύσιμα είδη της επιχείρησής της και δη με ποσοστό 25% στα είδη υγιεινής – πλακίδια και 25% στα pellet
- iii) Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν συνεκτίμησε φύρα σε ποσοστό τουλάχιστον 20% .
- iiii) Ως προς τις λογιστικές διαφορές λόγω μη τραπεζικής εξόφλησης μέρους της δαπάνης μισθοδοσίας,-τα εν λόγω ποσά έχουν εξοφληθεί τραπεζικά.

3.Μη νόμιμος ο τρόπος επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων κερδών για το φορολογικό έτος 2018 και 2019.

4. Έλλειψη αιτιολογίας – αοριστία των καταλογιζόμενων φόρων και προστίμων σε βάρος της με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

5. Το πόρισμα του ελέγχου και ο σε βάρος της καταλογισμός προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρ.27 του ΚΦΔ** 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 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, στο **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 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, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 32 του ΚΦΔ**: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή με την υπ’ αριθμ. **Ε2015/31-01-2020** με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013», ορίζονται τα κάτωθι :

«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.

.....

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.

.....

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, εν προκειμένω, από τις από 13/12/2024 εκθέσεις ελέγχου, διαπιστώνεται ότι τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο και τα λογιστικά πρότυπα, καθώς:

-Διαπιστώνεται αδυναμία επαλήθευσης αποθήκης.

-Η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη σε τήρηση αποθήκης και από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης από την ΦΗΜ, οι οποίες αφορούν σε ποσοστό 8,5% επί των συνολικών της πωλήσεων, δεν προκύπτει το είδος και η πωλούμενη ποσότητα.

-Στο έτος 2018 δεν διενεργήθηκε απογραφή, παρότι σύμφωνα με τα αριθμητικά και λογιστικά δεδομένα της επιχείρησης υπήρχε υποχρέωση διενέργειας, ενώ διαπιστώθηκε δυσανάλογα μικρή απογραφή στις 31/12/2019 σύμφωνα με τα δεδομένα εισροών-εκροών.

-Από την επεξεργασία των αγορών και πωλήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, κυρίως επί του

είδους στερεάς καύσιμης ύλης-pellet, διαπιστώνονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ ποσοτήτων αγορών και πωλήσεων.

Έτος	απογραφή έναρξης	αγορές	απογραφή λήξης	πωλήσεις χονδρικές	διαφορά κιλών προς απογραφή
2018	0	581.730	0	70.620	511.110
2019	0	501.825	65.280	50.125	386.420

Οι ανωτέρω διαφορές, σύμφωνα με τον έλεγχο δεν μπορούν να καλυφθούν ούτε από τις λιανικές της πωλήσεις, οι οποίες αφενός περιλαμβάνουν και άλλα είδη αφετέρου δε, ανέρχονται, σύμφωνα με τα βιβλία της, στο συνολικό ποσό των 9.600€ στο φορολογικό έτος 2018 και στο ποσό των 15.437€ στο φορολογικό έτος 2019.

-Εκ των ανωτέρω τεκμαίρεται αβίαστα το συμπέρασμα της μη έκδοσης σε μεγάλη κλίμακα (άνω του 75%) φορολογικών στοιχείων εσόδων γεγονός που καθιστά το λογιστικό της σύστημα αναξιόπιστο για την ορθή απεικόνιση των φορολογικών συναλλαγών και αποτελεσμάτων.

-Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος η επιχείρηση της προσφεύγουσας παρουσιάζει ζημίες σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς και μεταφερόμενες ζημίες από τη χρήση 2017. Ειδικότερα, από την δήλωση φορολογίας Εισοδήματος έτους 2018 διαπιστώνεται μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος και των πραγματικών δαπανών και εξόδων διαβίωσης απόκλιση εισοδήματος διαφοράς **-3.504,04€**.

-Το δηλούμενο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, είναι αρνητικό με ζημίες μεγάλης κλίμακας σε κάθε χρήση, ήτοι, μείον **-98.566,76€** στο έτος 2018, με ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων -62,89% και μείον **-85.405,63€** στο έτος 2019 με ποσοστό κέρδους επί των πωλήσεων -53,65%.

-Επιπλέον, κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2019 η επιχείρηση υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από λιανική πώληση αγαθών στις 23/01/2019, κατόπιν ελέγχου της, για την οποία της επιβλήθηκε η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου των διατάξεων του ΚΦΔ.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2014 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας :

Επειδή, σύμφωνα με την **A1008/2020** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«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 έλεγχου, 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, σύμφωνα με την **E2016/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών: Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

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

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να 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.....».

Επειδή, για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών και τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, ως κύρια πηγή πληροφοριών, τα δεδομένα της ίδιας της επιχείρησης, συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με φορολογικά στοιχεία. Η δε επιλογή των συντελεστών επί του κόστους πωληθέντων και στις τρεις ομάδες - κατηγορίες εσόδων κρίνεται απολύτως επιεικής δεδομένου των στοιχείων των βιβλίων και δηλώσεων και όσων επιπλέον προσκομίστηκαν από την επιχείρηση.

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε από το οποίο να προκύπτει συντελεστής διαφορετικός από αυτόν που εφαρμόστηκε και να άγει σε διαφορετικό αποτέλεσμα από το εξαχθέν.

Επειδή, από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται στο 32, παρ. 1, περ. (α) του ν. 5104/2024. Ειδικότερα ως αξιόπιστη αναλογία χρησιμοποιήθηκε η αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους, την οποία ο έλεγχος εφάρμοσε στο κόστος πωληθέντων της οντότητας ως εξής:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους προέκυψε από τον τύπο: (πραγματική τιμή

πώλησης βάσει τιμολογίων εσόδων —κόστος ειδών/κόστος ειδών. Στη συνέχεια, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με βάση τον τύπο: Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου = Κόστος πωληθέντων Χ [1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων].

Ο έλεγχος εφαρμόζοντας πιστά τις ανωτέρω φορολογικές διατάξεις, προέβη σε ομαδοποίηση των εμπορεύσιμων ειδών, η οποία περιλαμβάνει τρεις κύριες κατηγορίες εμπορίας: α) Πλακίδια και είδη Υγιεινής, β) pellet και γ)Αναψυκτικά- ποτά και υπολόγισε το μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους ανά φορολογικό έτος με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης που τέθηκαν στη διάθεσή του. Εν συνεχεία για λόγους χρηστής διοίκησης προκειμένου να καταλήξει στην τελική αναλογία προέβη σε μείωση % Μικτού κέρδους ανά κλάδο ελέγχου. Με τον τρόπο αυτό το μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους περιορίστηκε στο **18,63%** αντί του 21,63% στο έτος 2018 και στο **18,77%** αντί του 23,82% στο έτος 2019

Επειδή, η φορολογική αρχή στηρίχτηκε στη συγκεκριμένη, διεθνώς αναγνωρισμένη τεχνική ελέγχου, ακολουθώντας τις οδηγίες που της έχουν παρασχεθεί υπό τη μορφή εγκυκλίων και εγχειριδίων. Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιόρισε με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης (το οποίο και επαληθεύεται ως προς την ορθή απεικόνισή του στα λογιστικά αρχεία), οδήγησαν στον προσδιορισμό της φορολογικής της υποχρέωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως εσφαλμένα δεν διαφοροποιήθηκε από τον έλεγχο το ποσοστό του μικτού κέρδους ανά κατηγορία και παρέμεινε ίδιο στα δύο ελεγχόμενα έτη, προβάλλοντας λόγους διαφορετικών συνθηκών οικονομίας, χωρίς ωστόσο να τεκμηριώνει την αντίθεσή της αυτή με στοιχεία.

Επειδή, εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2019 για την εμπορία των “pellet” μειωμένος συντελεστής μικτού περιθωρίου κέρδους 25% αντί του υπολογιζόμενου στο έτος αυτό ποσοστού 28,93%. Επιπλέον, κατόπιν αποδοχής μέρους των ισχυρισμών-αιτημάτων της προσφεύγουσας, ο έλεγχος διαμόρφωσε τα ποσοστά μικτού κέρδους σε χαμηλότερα ποσοστά με αποτέλεσμα τη μείωση του Μικτού συντελεστή περιθωρίου Κέρδους που επέφερε περαιτέρω μείωση της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης τόσο στο έτος 2018 όσο και στο έτος 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως τα επιλεγμένα είδη από τον έλεγχο δεν αποτελούν αντιπροσωπευτικό δείγμα της εμπορικής της δραστηριότητας, ωστόσο η επιλογή αυτή από τον έλεγχο δεν είναι τυχαία καθώς, όπως προκύπτει από την ανάλυση των ειδών στην οικεία έκθεση ελέγχου, επιλέχθηκαν τα μετρήσιμα είδη, σύμφωνα με τον όγκο τόσο των αγορών όσο και των πωλήσεων.

Επειδή, οι λιανικές πωλήσεις της επιχείρησης καταλαμβάνουν μικρό ποσοστό επί του συνόλου των πωλήσεων και οι μετρήσεις τους δεν είναι αξιόπιστες. Επίσης οι αγορές της κρίνονται δυσανάλογες των πωλήσεων, με χαρακτηριστικό παράδειγμα των αγορών και πωλήσεων pellet (σελίδες 31-32 της οικείας έκθεσης), γεγονός που καταδεικνύει την αποφυγή έκδοσης στοιχείων πώλησης.

Επιπλέον, από το έλεγχο των τιμολόγιων πώλησης των pellet, διαπιστώνεται ότι η τιμή πώλησης είναι χαμηλότερη της αγοραίας.

Επειδή, όσον αφορά τον επιμέρους ισχυρισμό της πως εσφαλμένα δεν υπολογίστηκε ποσοστό φύρας 20% για φθορές σε πλακίδια, είδη υγιεινής και ποτά που περιέχονται σε φιάλες, κρίνεται αβάσιμος και δη αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθότι ποσοστά φύρας υπολογίζονται σε παραγωγικές επιχειρήσεις των οποίων ελαττώνεται ο όγκος ή το βάρος ή γενικά η ποσότητα των χρησιμοποιούμενων στην παραγωγή υλικών από φυσικά και άλλα αίτια.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης το ποσό της δαπάνης που αφορά πληρωμή μισθοδοσίας ύψους 5.009,42€ στο έτος 2018 και 8.310,44€ στο έτος 2019, διότι δεν εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος

Επειδή, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου **22 του ν.4172/2013**: *«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.*

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 23 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: *«...οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».*

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με την προσκόμιση παραστατικών ότι οι ανωτέρω δαπάνες που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία της καταβλήθηκαν όπως ορίζουν οι διατάξεις, κρίνεται

ορθή η απόρριψή τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τις από 09-05-2025 συμπληρωματικές της απόψεις επί της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να ανατρέψουν το αποτέλεσμα του ελέγχου και να αποδείξουν τους ισχυρισμούς της.

Συνεπώς, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και αόριστοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4172/2013**: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1088/2016** της ΓΓΔΕ διευκρινίζονται τα εξής: «.....Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:.....Χρόνος μεταφοράς ζημίας: Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημιές αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων..... Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας: Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα [άρθρα 18 και 19](#) του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#)), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή

τροποποιητική).....Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικής επιχείρησης σε περίπτωση διαφοράς τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Με την περ. β της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ.1 του άρθρου 30 (για φυσικά πρόσωπα), η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται με την παρ.1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

Με βάση τα ανωτέρω, στις περιπτώσεις που ατομική επιχείρηση εμφάνισε ζημία και για το έτος αυτό το εισόδημα του φορολογούμενου προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, το επόμενο φορολογικό έτος ο φορολογούμενος εκ του γεγονότος αυτού και με βάση τις προηγούμενες διατάξεις, απώλεσε το δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας. Ωστόσο, εφόσον ο φορολογούμενος με τροποποιητική δήλωση καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, τότε η δηλωθείσα ζημία μεταφέρεται για συμψηφισμό κατά τις κείμενες διατάξεις (σχετ. η ΠΟΛ 1076/2015 εγκύκλιός μας).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει δηλώσει τη μεταφερόμενη ζημία στην επόμενη χρήση κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, πρέπει λόγω της διαδοχικότητας του συμψηφισμού, να τη δηλώσει εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, σε κάθε περίπτωση, με τροποποιητική δήλωση στο επόμενο έτος που αφορά, ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν δηλωθέντα κέρδη χρήσης ή ζημία χρήσης σε αυτό το έτος. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής με ζημία, ακόμη και μετά τη λήξη του οικείου οικονομικού έτους, η υπόψη ζημία συμψηφίζεται εντός της πενταετίας».

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, ορθά δεν μεταφέρθηκαν από την φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, οι ζημίες του προηγούμενου έτους 2017 στο έτος 2018, καθόσον στη δήλωση του έτους 2018 δεν είχε μεταφερθεί από την ίδια το ποσό της ζημίας του προηγούμενου έτους.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ «Επαρκής αιτιολογία» 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :
«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα : «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».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνο από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωσή αυτής.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή στο **άρθρο 77 παρ. 1 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετες αλλά αποδεικνύονται πλήρως από τα αναγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες

διακρίνονται για την πληρότητα και ακρίβεια τους και περιλαμβάνουν εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και αοριστίας, είναι προδήλως αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Η αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.831,57€	3.831,57€

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

Η αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	5.569,31€	5.569,31€

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

Η αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	33.381,87€	33.381,87€

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

Η αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Ποσό καταλογισμού	30.521,03€	30.521,03€
-------------------	------------	------------

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

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.