



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20-5-2025

Αριθμός απόφασης: 946

**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

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), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 κατάθεσης-**2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ:.....** κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..-**2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο (μετά από εισαγωγή) ετοιμών ενδυμάτων, φόρος ύψους 4.661,67€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 2.330,84€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 601,07€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.593,58€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της και προσθήκης στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών α) δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 6.915,20€, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της χωρίς αποδεικτικά φορολογικά στοιχεία (άρθρου 22 περ. γ' Ν. 4172/2013) και β) δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013) ύψους 11.569,25€, λόγω μη καταβολής μέσω τραπεζής.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου του, μειώθηκε η ζημία έτους σε 1.287,05€ έναντι της δηλωθείσας ζημίας 150.669,07€, και δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 186.992,19 έναντι 125.581,42€ βάσει δήλωσης€ (διαφορά 61.410,77€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 32 παρ.1^α του ν.5104/2024, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα

ακαθάριστα έσοδά της και προσθήκης στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών ι) επτά ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγορών, καθαρής αξίας έκαστου άνω των 500,00€(άρθρου 23 περ. β΄ Ν. 4172/2013) και συνολικής καθαρής αξίας 4.120,00€, λόγω μη εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ιι) δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ΄ Ν. 4172/2013) ύψους 23.630,76€, λόγω μη καταβολής μέσω τραπεζής, γ) αφαίρεσης από το κόστος πωληθέντων ποσού 60.210,25€, ήτοι της αξίας των αποθεμάτων τέλους του έτους 2017 και συνακόλουθα των λόγω εσφαλμένης συμπερίληψης στην απογραφή έναρξης (άρθρου 30 παρ.6 του Ν.4308/2014) ποσού.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από ...-2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, του, σε εκτέλεση της υπ'αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο επιτόπιος έλεγχος δεν διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις της.
2. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
3. Παράβαση του τεκμηρίου αθωότητας.
4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
5. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας (αρ. 27 παρ. 1 περ. α΄ Ν. 4987/2022). Εσφαλμένη η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου (της αρχής των αναλογιών) και ελλιπής αιτιολογία. Η ύπαρξη παράβασης σε ένα φορολογικό έτος δεν δίνει τη δυνατότητα ελέγχου με έμμεσες τεχνικές ελέγχου σε άλλο ελεγχόμενο έτος.

Ως προς το 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, στις παρ. 1, 2 και 7 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. 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. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.[..] 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, καθώς, όπως προβλέπεται από τη νομοθεσία, ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου, κάτι που δεν συνέβη στην περίπτωση της.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (Βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια

ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817).

Εν προκειμένω, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη Φορολογική Αρχή ο διαδικαστικός τύπος του ελέγχου (επιτόπιος έλεγχος) και πάλι ο προσφεύγων δεν υφίσταται βλάβη επί της ουσίας, αφού η τήρηση του ανωτέρω τύπου δεν θα είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ...../2024 αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων Για την παραλαβή δε των προσκομισθέντων αρχείων συντάχθηκε η με αρ.πρωτ.....-2024 «Απόδειξη παραλαβής βιβλίων και στοιχείων» και το με αριθμό-2024 «Πρακτικό συνάντησης» και διενεργήθηκαν κανονικά όλες οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα έγγραφα, ώστε να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επισημαίνει δε ότι μόνον η αναφορά στην έκθεση ελέγχου της παράβασης δεν επαρκεί.

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 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, στο άρθρο 33 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 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 εμπεριστατωμένα 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 76 του ν.5104 /19.04.2024 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, 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 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 (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 77 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: “ 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... ”

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, 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, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη 2018-2019, οριζόταν ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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..»

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος....4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: «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 (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....

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 :...

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

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 ...

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 από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο εισοδήματος της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, βάσει των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 (η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018-2019 τηρούσε απλογραφικά βιβλία).

Στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Σύμφωνα με την από 11-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, (σελ. 24) του, ο αρμόδιος ελεγκτής διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, παρ.1 περ, β' στα υπό κρίση έτη 2018 και 2019, λόγω υφιστάμενων παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων τόσο στο έτος 2018 για τις οποίες είχαν εκδοθεί σε βάρος της οι με αρ. πράξεις επιβολής προστίμου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. όσο και στο έτος 2019 οι με αρ. πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 από τον προϊστάμενο της

Επιπλέον στο έτος 2018 από έλεγχο που προηγήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.955,40€ και ΦΠΑ 1.669,29€ (ήτοι: α) έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΦΜ καθαρής αξίας ύψους 2.555,00€ και ΦΠΑ ποσού 613,20€, β) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του, ΑΦΜ καθαρής αξίας ύψους 799,20€ και ΦΠΑ ποσού 191,81€, γ) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του καθαρής αξίας ύψους 1.598,80€ και ΦΠΑ ποσού 383,71€ και δ) πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του καθαρής αξίας ύψους 2.002,40€ και ΦΠΑ ποσού 480,57€, παραβάσεις για τις οποίες δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμων, αλλά εκδόθηκε η υπ' αριθ.

..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του σε εκτέλεση των υπ' αριθ., εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του. Κατά της πράξης αυτής ασκήθηκε η με αρ.πρωτ.-2024 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αρ.-2024 απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ακολουθώντας, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ της προσφεύγουσας όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής της (χονδρικό εμπόριο (μετά από εισαγωγή) ετοιμών ενδυμάτων) εδρεύουσας επί της οδού από την 05/09/2023 (επί της οδούμέχρι την 04/9/2023 και επί της οδού- υποκατάστημα), ο αρμόδιος ελεγκτής ζήτησε με το από ..2024 εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ. ...-2024 έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών (mark up method) (περ. α' αρθ. 32§1 του Ν.5104/2024) . Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας ενεργοποιείται μόνο εφόσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση από κατηγορία ποινικής φύσης, η εφαρμογή του δε προϋποθέτει την

ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (πρβλ ενδ ΕΔΔΑ 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψεις 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας , σκέψεις 25-28, καθώς και ΣΤΕ Ολομ. ΣΤΕ 4662/2012).

Επειδή, αόριστα γίνεται αναφορά από την προσφεύγουσα σε παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας καθώς δεν εξειδικεύεται από τον ίδιο σε τι συνίσταται η παραβίαση αυτή, ούτε και διευκρινίζεται σε ποια από τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αποδίδεται ποινική φύση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει ότι συντρέχει ποινική ή άλλη κυρωτική διαδικασία, ώστε να εξεταστεί αν πληρούνται τα κριτήρια Engel, ούτε έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου που να αφορά τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας (πρβλ ΣΤΕ 359/2020, 2729/2020, 951/2018, 1993/2016)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 6 ΕΣΔΑ δεν συνάγεται ότι η φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να απέχει από την έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξης με την οποία καταλογίζεται ορισμένη παραβατική συμπεριφορά κατ' ενάσκηση της αρμοδιότητας της έως ότου εκδοθεί δικαστική απόφαση ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που αφορούν σε επιβολή φόρου και δεν έχουν ποινική φύση κατά την ΕΣΔΑ (πρβλ και ΣΤΕ 68/2023, 359/2020).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 4^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, 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 διάταξης, 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). Στην προκειμένη περίπτωση, καταλογίστηκαν οι διαπιστωθείσες διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν τίθεται.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 5^ο ισχυρισμό

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”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022. 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.4987/2022... 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο..»

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)”: «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 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.»

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, στη παρ. 6 του άρθρου 30 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι:«6. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας αφενός τον ισχυρισμό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου ισχυρίζεται την μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, που είχε σαν αποτέλεσμα να προσδιοριστούν με αναξιόπιστο τρόπο τα τελικά κέρδη της.

Ωστόσο, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, στην υπό κρίση περίπτωση διαπιστώθηκε ότι, λόγω της γενικόλογης περιγραφής των εμπορευμάτων επί των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων (αγορών και πωλήσεων) από τη φορολογική αρχή δεν κατέστη δυνατός ο συσχετισμός των αγορασθέντων εμπορευμάτων με τα πωληθέντα είδη.

Ομοίως, υπήρξε αδυναμία ελέγχου κλειστής αποθήκης και ορθής αποτίμησης αποθεμάτων στα καταστήματα απ' όπου διενεργούνται αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις από την προσφεύγουσα, καθώς στα τιμολόγια αγορών τα είδη περιγράφονται με γενικές κατηγορίες (π.χ. ρουχισμός, γυναικεία ρούχα κ.λπ).

Στα εκδοθέντα τιμολόγια πωλήσεων δεν γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ των ειδών, (παντελόνια, μπλούζες, μπουφάν κ.α.), για παράδειγμα στο ίδιο τιμολόγιο πώλησης υπάρχει δύο φορές η περιγραφή του ίδιου είδους με διαφορετική τιμή πώλησης χωρίς ειδικότερη αιτιολόγηση, όπως κωδικούς ή ονομασίες ή ακόμα και διάκριση με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά όπως μέγεθος ή ποιότητα.

Από το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφή) της ίδιας της προσφεύγουσας που προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή, για τα καταστήματα του κεντρικού και του υποκαταστήματος στη ., από τα οποία διενεργούνταν χονδρικές ..πωλήσεις, διαπιστώθηκε ότι τα είδη στο κεντρικό δεν απογράφηκαν με σαφή διάκριση, πχ. στην απογραφή κατά την 31/12/2018 απογράφηκαν δύο είδη με την ονομασία μπλουζοφορέματα, ενώ στο υποκατάστημα της κατά την 31/12/2018 απογράφηκαν διάφορα είδη μπουφάν, όπως α)

μπουφάν ανδρικό, β) μπουφάν γυναικεία μακριά, γ) μπουφάν γυναικεία κοντά, δ) μπουφάν αμάνικο, ε) μπουφάν γυναικεία και ε) μπουφάν ανδρικά, ενώ στα τιμολόγια πώλησης στην περιγραφή αναγράφεται μόνο το είδος «ΜΠΟΥΦΑΝ» (ως Τ.Π..... /80 τεμάχια μπουφάν με 6 ευρώ το ένα, /80 τεμάχια μπουφάν με 5,80 ευρώ το ένα, Τ.Π...../80 τεμάχια μπουφάν με 5,10 ευρώ το ένα), χωρίς ιδιαίτερη διάκριση ως προς τον κωδικό, την ποιότητα, το μέγεθος βάσει των οποίων διαφοροποιείται η τιμή πώλησης.

Από τα υποκαταστήματα που διαθέτει η προσφεύγουσα στην το έτος 2019, διενεργήθηκαν λιανικές πωλήσεις. Από τα προσκομισθέντα «Ζ» ημερήσιων συναλλαγών δεν προέκυψαν διαφορές εσόδων για το Υποκατάστημα στην ..., ενώ για τα υπόλοιπα υποκαταστήματα τα «Ζ» ημερήσιων συναλλαγών ήταν αδύνατον να αναγνωστούν.

Για τα τιμολόγια που εξέδωσε προς επιχειρήσεις της Ε.Ε. χωρίς ΦΠΑ δεν προσκομίσθηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. (σχετ.άρθρο 28 ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1201/1999). Οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές δεν άπτονται της φορολογίας εισοδήματος, αλλά του ΦΠΑ και εξετάστηκαν στην με αριθμό πρωτοκόλλου (.) ενδικοφανή προσφυγή της.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, επειδή από τα στοιχεία (βιβλία και φορολογικά στοιχεία) της ίδιας της προσφεύγουσας, ο καθορισμός των αναλογιών (ποσοστών), ήταν αντικειμενικά αδύνατος, προς τούτο από τη φορολογική αρχή για τον ορθό προσδιορισμό των εσόδων της από την επιχειρηματική της δραστηριότητα εφαρμόστηκε ο μέσος όρος μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων (%) ομοειδών επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο - μετά από εισαγωγή- ετοίμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων» με κοινά χαρακτηριστικά ως προς το μέγεθός τους (πολύ μικρές οντότητες του αρ.1 παρ.2γ των ΕΛΠ), τις συνθήκες και τον τρόπο λειτουργίας τους, την πελατεία τους, τις αγορές των εμπορευμάτων τους που προέρχονται κυρίως από εισαγωγές τρίτων χωρών και από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ.(β) στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, συγκρινόμενος με το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους πωληθέντων της προσφεύγουσας για έκαστο φορολογικό έτος 2018 και 2019, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Πωλήσεις εμπορευμάτων	211.880,45
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	82.250,35
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	129.630,10
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί των πωλήσεων	61,18%

Συν/οτής (%) Μικτού Κέρδους επί του κόστους

157,60%

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΟΜΟΕΙΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

	1 ^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	2 ^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	3 ^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	4 ^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΣ	129103/2019	125279/2019	134346/2019	123901/2019
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	252.547,15	151.502,28	380.269,55	183.394,49
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	127.539,14	68.622,71	241.278,94	73.849,90
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	125.008,01	82.879,57	138.990,61	109.544,59
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	49,50%	54,71%	36,55%	59,73%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	50,50%	45,29%	63,45%	40,27%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	98,02%	120,78%	57,61%	148,33%

Για το φορολογικό έτος 2018 ο μέσος όρος του μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων των ανωτέρω ομοειδών επιχειρήσεων ανέρχεται σε ποσοστό 106,18%.

Επειδή, η προσφεύγουσα στο έτος αυτό παρουσιάζει ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων 157,60%, μεγαλύτερο από το μέσο ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους των ως άνω ομοειδών επιχειρήσεων η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της υπολογίζοντας λογιστικά τα καθαρά κέρδη της για το έτος αυτό με την προσθήκη, επί των καθαρών κερδών (προσδιορισθέντων βάσει προηγούμενου ελέγχου), ως λογιστικών διαφορών, δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 6.915,20€, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της χωρίς αποδεικτικά φορολογικά στοιχεία (άρθρου 22 περ. γ' Ν. 4172/2013) και δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013) ύψους 11.569,25€, λόγω μη καταβολής με τραπεζικά μέσα, ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	211.880,45
μείον: κόστος πωληθέντων	82.250,35
μείον: δαπάνες χρήσης	146.534,11
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού (δήλωσης)	-16.904,01
πλέον: δαπάνες μη εκπιπτόμενες (δήλωσης)	19.965,43
Καθαρό κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού δήλωσης	3.061,42
πλέον: λογιστικές διαφορές προηγούμενου ελέγχου (αξία εικονικών στοιχείων)	6.955,40
<u>Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού προηγούμενου ελέγχου</u>	<u>10.016,82</u>
πλέον: λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	18.484,45

Φορολογικό έτος 2019

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Πωλήσεις εμπορευμάτων	125.581,42
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	143.782,18
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	-18.200,76
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί των πωλήσεων	-14,49%
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί του κόστους	-12,66%

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΟΜΟΕΙΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

	1η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	2η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	3η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	4η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ Ε3	138515/2020	139218/2020	142372/2020	136269/2020
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	208.752,88	181.511,91	518.237,80	180.224,21
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	89.211,03	61.378,26	349.955,36	82.986,60
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	119.541,85	120.133,65	168.282,44	97.237,61
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	57,26%	66,18%	32,47%	53,95%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	42,74%	33,82%	67,53%	46,05%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	134,00%	195,73%	48,09%	117,17%

Για το φορολογικό έτος 2019 ο μέσος όρος του μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων των ανωτέρω ομοειδών επιχειρήσεων ανέρχεται σε ποσοστό 123,75 %.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2019 η προσφεύγουσα κατ' επιλογή της δεν διενήργησε φυσική απογραφή δεν εδικαιοίτο να συμπεριλάβει στο έτος αυτό εμπορεύματα αξίας 60.210,25€ του έτους 2018, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 6 του ν.4308/2014 με αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους πωληθέντων στο ποσό των 143.782,18€ και κατ' επέκταση τη μείωση του μεικτού κέρδους.

Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή αναμόρφωσε τις αγορές έτους 2019 στο ποσό των 83.571,93€ (143.782,18€ -60.210,25€) με το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων να διαμορφώνεται σε 50,27% (έναντι δηλωθέντος ποσοστού μικτού κέρδους - 12,66%) ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος**2019**

Πωλήσεις εμπορευμάτων

125.581,42

Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	83.571,93
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	42.009,49
Συν/σής (%) Μικτού Κέρδους επί των πωλήσεων	33,45%
Συν/σής (%) Μικτού Κέρδους επί του κόστους	50,27%

Επειδή, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στο έτος αυτό και μετά την ως άνω αναμόρφωση παρουσιάζει ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων (50,27%) κατά πολύ μικρότερο του μέσου ποσοστού μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων 123,75 % των αντίστοιχων ως άνω ομοειδών επιχειρήσεων, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά της σύμφωνα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών εφαρμόζοντας το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων 123,75 % και τα καθαρά κέρδη της με την προσθήκη, ως λογιστικών διαφορών: α) επτά ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγορών, καθαρής αξίας έκαστου άνω των 500,00€(άρθρου 23 περ. β' Ν. 4172/2013) και συνολικής καθαρής αξίας 4.120,00€, λόγω μη εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, β) δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013) ύψους 23.630,76€, λόγω μη καταβολής με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ως ακολούθως:

(1) ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	83.571,93
(2) ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	123,75%
(3) ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(1) * (2) 103.420,26
(4) ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(3) + (1) 186.992,19
(5) ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	125.581,42
(6) ΔΙΑΦΟΡΑ	(4) - (5) 61.410,77

	<u>Δήλωσης</u>	<u>Ελέγχου</u>	<u>Διαφορά</u>
Ακαθάριστα έσοδα	125.581,42	186.992,19	61.410,77
μείον: κόστος πωληθέντων	143.782,18	83.571,93	-60.210,25
μείον: δαπάνες χρήσης	146.842,09	146.831,85	-10,24
Καθαρά Κέρδη	-165.042,85	-43.411,59	121.631,26
πλέον: δαπάνες μη εκπιπόμενες	14.373,78	42.124,54	27.750,76
<u>Τελικά Καθαρά κέρδη</u>	<u>-150.669,07</u>	<u>-1.287,05</u>	149.382,02

Επειδή, με βάση τα παραπάνω τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2019 της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έδρασε σύμφωνα και με την οδηγία της περ. β' Ε.2016/2020, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα χρήσης της αναλογίας μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων, με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, όπως αυτή που εφάρμοσε η φορολογική αρχή εν προκειμένω.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιλογής μεθόδου και ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **20-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	4.661,67
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	2.330,84
Εισφορά αλληλεγγύης	601,07
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	7.593,58

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

β) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Ζημία που αναγνωρίζεται	1.287,05
Μη αναγνωρισθείσα ζημία	149.382,02€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.