



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03-04-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 556

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις :
 - Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - 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.
 - Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - Τη 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).
- Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 16957 (ELENXIS 5823988) ενδικοφανή προσφυγή της Δρυμούση Αικατερίνης του Παύλου, με Α.Φ.Μ. 053838603, κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού και έδρα στην οδό

Βύρωνος 22, Τ.Κ. 42131, στα Τρίκαλα, κατά των με αριθμό α) 434/01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) 433/01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) 435/01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 – 31/12/2019, δ) 436/01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2018 – 31/12/2018, ε) 437/01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/03/2019 και στ) 438/01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 – 30/06/2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 17-12-2024 έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 03/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 16957 (ELENXIS 5823988) ενδικοφανούς προσφυγής της Δρυμούση Αικατερίνης του Παύλου, με Α.Φ.Μ. 053838603, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. 434/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 3.064,59€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν.5104/2024, ποσού 1.532,30€, ήτοι συνολικά ποσό 4.596,89€.

Με την υπ' αριθμ. 433/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 2.213,20€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν.5104/2024, ποσού 1.106,60€, ήτοι συνολικά ποσό 3.319,80€.

Με την υπ' αριθμ. 436/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.-31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ποσού 447,01€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ποσού 5.674,97€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν.5104/2024, ποσού 2.837,49€, ήτοι συνολικά ποσό 8.512,46€.

Με την υπ' αριθμ. 437/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.03.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, δεν αναγνωρίσθηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ποσού 447,01€.

Με την υπ' αριθμ. 438/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04.-30.06.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ποσού 447,01€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν.5104/2024, ποσού 223,51€, ήτοι συνολικά ποσό 670,52€.

Με την υπ' αριθμ. 435/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.-31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ποσού 4.379,74€,

πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν.5104/2024, ποσού 2.189,87€, ήτοι συνολικά ποσό 6.569,61€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 01-11-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., της Απόφασης Α. 1008/20-01-2020 και της εγκυκλίου Ε. 2016/31-01-202, ήτοι κατόπιν διενέργειας ελέγχου με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και με την έμμεση τεχνικού ελέγχου της αρχής των αναλογιών, η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. 377/18-08-2022 σχετικής εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

1. Παντελής έλλειψη αντικειμενικότητας του ελέγχου, έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και αοριστία των εκθέσεων προσδιορισμού των φόρων.
2. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων χρήσης των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.
3. Εσφαλμένη η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.
4. Εσφαλμένη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.
5. Εσφαλμένη η διαπίστωση του ελέγχου περί σταθερού αποθέματος στο τέλος κάθε ελεγχόμενης χρήσης.
6. Εκπρόθεσμη και κατά συνέπεια μη σύννομη η έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου λόγω παρέλευσης της ταχθείσας, με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024, νόμιμης προθεσμίας έκδοσης αυτών.
7. Εσφαλμένη εκτίμηση και προσέγγιση των πραγματικών περιστατικών.
8. Κίνδυνος διπλής φορολόγησης.
9. Παραβίαση συνταγματικών διατάξεων περί των αρχών, της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας και της φορολόγησης ανύπαρκτου εισοδήματος, της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας του φόρου και
10. Πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού των φόρων συνδυαζόμενη με την υπαρκτή αοριστία αυτών.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν. 4174/2013 και ίσχυσε έως 18.04.2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού

εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυσε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι: «1. {...} 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 Κ.Φ.Δ. , υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του πρώην Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση την έμμεση τεχνική της «ανάλυσης ρευστότητας», όπως ορίζει το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, με το άρθρο 11 της Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: « Άρθρο 11. «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. 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, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της και τις οικογενειακές τους δαπάνες διαβίωσης προκύπτουν τα κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2018	
Εισοδήματα	Της υπόχρεου €	Του συζύγου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ζημία)	(8.672,70)	
2.Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο ή φορολογείται με ειδικό τρόπο		672,00
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,26	0,29
4.Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες	41,83	11.352,26
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	12.024,55
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.024,55	
1. Παρακρατηθείς φόρος		497,50
2. Φόρος εισοδήματος		2.485,69
3.Φόρος τόκων	0,03	0,04
4.Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	30.678,06	3.705,13
5.ΕΝΦΙΑ 2017	240,51	
6.ΕΝΦΙΑ 2018	479,32	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	38.086,25	
ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	26.061,70	

Φορολογικό έτος	2019	
Εισοδήματα	Της υπόχρεου €	Του συζύγου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ζημία)	(8.188,91)	
2.Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο ή φορολογείται με ειδικό τρόπο		672,00
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,38	0,24
4.Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες	49,71	12.172,87
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	12.845,11
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.845,11	

1. Παρακρατηθείς φόρος		538,10
2. Φόρος εισοδήματος	1.292,38	
3. Φόρος τόκων	0,05	0,04
4. Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	51.663,84	5.077,69
5. ΕΝΦΙΑ 2018	120,68	
6. ΕΝΦΙΑ 2019	384,85	
7. Τέλη κυκλοφορίας	52,00	920,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	60.049,64	
ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	47.204,53	

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι, ο έλεγχος ουδόλως έλαβε υπόψη ότι στις οικογενειακές της δαπάνες συμπεριλήφθηκαν και επαγγελματικά της έξοδα (πληρωμές αγορών της σε προμηθευτές και εξόφληση λοιπών δαπανών της), κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ως εκ τούτου δεν πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών» που εφάρμοσε η φορολογική αρχή.

Ωστόσο, όπως επισημαίνεται και στην από 01-11-2024 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, ακόμη κι αν αφαιρούνταν το σύνολο των καταναλωτικών δαπανών (κωδ. 050) και πάλι θα προέκυπτε αρνητική διαφορά μεταξύ οικογενειακών δαπανών και δηλωθέντων οικογενειακών εισοδημάτων και στα δύο φορολογικά έτη.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 κι 2019 πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών», που εφάρμοσε η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων κατόπιν της από 26-03-2024 αιτιολογημένης απόφασης του προϊστάμενου της, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών της δαπανών διαβίωσης.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο, τρίτο, τέταρτο, έβδομο, όγδοο, ένατο και δέκατο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό 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. 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, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον

από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1 {...} 2....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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2 , 3 , 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)».

Επειδή, με την Α. 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: 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 πωλήσεων, 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 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. {..} **Άρθρο 4. Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου** Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές 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, με την Ε. 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. 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 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. 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. **Ε. Λοιπά θέματα.** Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, σύμφωνα με την από **01.11.2024** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων πραγματοποιώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Α.1293/ 2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διαπίστωσε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας και του συζύγου της, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης τους. Ακολούθως, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία και στοιχεία) της ατομικής οντότητας της προσφεύγουσας, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της, εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητα (περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), κατόπιν της από 26-03-2024 έγκρισης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου (άρθρο 4 της Απόφασης 1008/2020). Ειδικότερα, πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης, την 24-5-2024, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1042/24.5.2024 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προς αντιπαραβολικό έλεγχο των τρεχουσών τιμών (του έτους 2024) διάθεσης των ενδυμάτων έναντι των τιμών αγοράς τους. Κατά τον επιτόπιο έλεγχο συμπληρώθηκε και υπογράφηκε από την ελεγχόμενη ο παρακάτω πίνακας:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ / ΚΩΔΙΚΟΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ Μ.Κ.
ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ/ 051012004	LYNNE	840/3-4-2024	25,20	59,90	48,31	91,69%
ΦΟΡΕΜΑ ΠΡΑΣΙΝΟ/ 150511034	LYNNE	2957/4-8-2023	41,64	99,00	79,84	91,74%
ΜΠΛΟΥΖΑ/147510020	LYNNE	553/31-5-2022	20,99	49,90	40,24	91,72%
ΣΑΚΑΚΙ/ 151514001	LYNNE	964/9-4-2024	54,26	129,00	104,03	91,73%
ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ/051012006	LYNNE	1290/25-4-2024	29,40	69,90	56,37	91,74%
ΓΙΛΕΚΟ/ 7502415086	ON LINE	99M/112/13-2-2024	41,63	99,90	80,56	93,53%
ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ/ 1502415013	ON LINE	99M/129/19-2-2024	29,13	69,90	56,37	93,52%
ΣΑΚΑΚΙ/0202415098	ON LINE	159/27-2-2014	41,63	99,00	79,84	91,78%
ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ/ 151512002	LYNNE	131/26-4-2024	33,61	69,90	56,37	67,72%
ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ/ 151512006	LYNNE	1290/25-4-2024	29,40	59,90	48,31	64,31%
ΣΑΚΑΚΙ/151514009	LYNNE	159/15-3-2024	58,47	99,90	80,56	37,79%
ΦΟΡΕΜΑ / 151511028	LYNNE	045/16-2-2024	41,64	79,90	64,44	54,74%
ΦΟΡΕΜΑ / 151511068	LYNNE	196/7-2-2024	50,05	99,00	79,84	59,52%
ΦΟΡΕΜΑ / 1002416085	ON LINE	99M/428/16-5-2024	45,79	79,90	64,44	40,72%
ΤΖΙΝ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ Β3Α	ΤΑΣΟΥΛΙΔΗΣ	413/16-3-2024	24,90	59,90	48,31	94,00%
ΤΖΙΝ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ Β4 ΚΑΜΠΑΝΑ	ΤΑΣΟΥΛΙΔΗΣ	413/16-3-2024	24,90	59,90	48,31	94,00%
ΤΖΙΝ ΜΠΟΥΦΑΝ 3253253633943511	MORGAN	2310013235/26-2-24	21,85	54,00	43,55	99,31%
ΦΟΥΣΤΑ 3253634117232	MORGAN	2310013235/26-2-24	20,34	59,00	47,58	133,93%
ΣΑΚΑΚΙ 3253634115245	MORGAN	2310013235/26-2-24	31,48	95,00	76,61	143,37%
ΠΟΥΚΑΜΙΣΟ 3253634117911	MORGAN	2310013235/26-2-24	20,37	49,90	40,24	97,55%
ΜΠΛΟΥΖΑ 3253634122052	MORGAN	2310013235/26-2-24	11,11	19,90	16,05	44,45%
ΦΟΡΕΜΑ 1002416252	ON LINE	99M/428/16-5-2024	33,30	79,90	64,44	93,50%
ΜΠΛΟΥΖΑ ΤΡΕΣΑ ΣΤΡΑΣ10134119	ΣΠΑΝΟΣ ΟΕ	12262/26-3-2024	8,33	19,90	16,05	92,66%
ΜΠΛΟΥΖΑ ΠΕΡΛΑ 10667119	ΣΠΑΝΟΣ ΟΕ	12262/26-3-2024	8,33	19,90	16,05	92,66%
ΦΟΡΕΜΑ ΕΜΠΡΙΜΕ 10187299	ΣΠΑΝΟΣ ΟΕ	12300/16-4-2024	20,93	39,90	32,18	53,74%
ΦΟΡΕΜΑ ΚΟΛΑΡΟ 10191239	ΣΠΑΝΟΣ ΟΕ	12300/16-4-2024	16,73	59,90	48,31	188,74%
ΦΟΡΕΜΑ ΚΟΛΑΡΟ 10188289	ΣΠΑΝΟΣ ΟΕ	12300/16-4-2024	20,23	39,90	32,18	59,06%
ΤΖΙΝ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ 21951	ΑΛΕΥΡΟΠΟΥΛΟΣ	36/29-2-2024	26,19	49,90	40,24	53,65%
ΤΖΙΝ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ 21949	ΑΛΕΥΡΟΠΟΥΛΟΣ	80/5-4-2024	26,01	49,90	40,24	54,72%
ΤΖΙΝ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ 21938	ΑΛΕΥΡΟΠΟΥΛΟΣ	80/5-4-2024	26,01	49,90	40,24	54,72%
ΤΣΑΝΤΑΚΙ ΣΤΡΑΣ 051624025	LYNNE	239/12-2-24	29,40	69,90	56,37	91,74%
ΤΣΑΝΤΑΚΙ ΑΣΗΜΙ 051624006	LYNNE	239/12-2-24	25,20	59,90	48,31	91,69%
ΖΩΝΗ ΧΡΥΣΗ 051622029	LYNNE	239/12-2-24	10,47	16,90	13,63	30,17%
ΜΠΟΥΦΑΝ ΚΑΠΑ 051562001	LYNNE	196/7-2-2024	58,47	139,00	112,10	91,72%
ΜΠΟΥΣΤΟ 051620001	LYNNE	239/12-2-2024	33,61	59,90	48,31	43,73%
ΜΠΟΥΣΤΟ 151520004	LYNNE	239/12-2-2024	29,40	49,90	40,24	36,88%
ΦΟΥΣΤΑ 151513012	LYNNE	239/12-2-2024	37,81	69,90	56,37	49,09%
ΜΠΟΥΣΤΟ 051620002	LYNNE	239/12-2-2024	41,64	79,90	64,44	54,74%
ΟΛΟΣΩΜΗ ΦΟΡΜΑ 051044002	LYNNE	356/21-2-2024	46,85	79,90	64,44	37,54%
ΟΛΟΣΩΜΗ ΦΟΡΜΑ 151544003	LYNNE	840/3-4-2024	54,26	89,90	72,50	33,62%
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΜΙΚΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ:						76,83%

Από τον παραπάνω πίνακα, ο οποίος αφορά τρέχουσες τιμές και περιθώρια κέρδους διάθεσης των ενδυμάτων της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε ότι ο μέσος όρος του μικτού περιθωρίου κέρδους ανέρχεται στο 76,83% και είναι κατά πολύ μεγαλύτερος των συντελεστών που προσδιορίστηκαν με βάση τις τιμές αγοράς και πώλησης των φορολογικών ετών 2018 και 2019 που η προσφεύγουσα αρχικώς έθεσε υπόψη της φορολογικής αρχής. Αυτή η μεγάλη απόκλιση (30-31% κατά τα φορολογικά έτη 2018-2019 έναντι 76,8% κατά το φορολογικό έτος 2024) κρίθηκε ότι οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα έθεσε υπόψη του ελέγχου μειωμένες έναντι των πραγματικών τιμές διάθεσης των ενδυμάτων για τα υπό ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή, και με την αιτιολογία ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι έχουν μεταβληθεί οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, μεταξύ των ελεγχόμενων ετών και του τρέχοντος έτους, έλαβε υπόψη της ως Μέσο Συντελεστή Μικτού Κέρδους το 70% για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, και επ' αυτού του συντελεστή εφάρμοσε

ποσοστό έκπτωσης 50%, για χρονικό διάστημα 4 μηνών εντός του κάθε έτους, οι οποίοι καταλαμβάνουν περιόδους εκπώσεων. Επιπλέον αναγνώρισε ένα ποσοστό παροχής έκπτωσης της τάξης του 20% για τους υπόλοιπους μήνες εκτός κανονικών περιόδων εκπώσεων. Ακολούθως, κατά τον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων στάθμισε τον αρχικό μέσο συντελεστή (70%) επί τη βάσει των μηνιαίων πωλήσεων, το ύψος των οποίων διαφοροποιείται από μήνα σε μήνα (οι πωλήσεις κατά τους μήνες των εκπώσεων είναι αυξημένες). Περαιτέρω, υιοθετώντας τα όσα υποστήριξε η προσφεύγουσα στο υπόμνημά της, ότι η βάση πρέπει να είναι το κόστος απόκτησης και όχι η αξία της πώλησης των εμπορευμάτων, διότι προσδιορίζεται Σ.Μ.Κ. επί κόστους και όχι επί πωλήσεων, η φορολογική αρχή υπολόγισε τον Συντελεστή Μικτού Κέρδους επί κόστους, ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ 2018	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΑΡΧΙΚΟΣ Σ.Μ.Κ.	Σ.Μ.Κ. ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΜΕΙΩΣΗΣ ΛΟΓΩ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ		ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΠΙ ΤΗ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	5.309,85	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,01713
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	16.175,90	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,05218
ΜΑΡΤΙΟΣ	10.533,37	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,04638
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	4.729,27	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,02082
ΜΑΙΟΣ	3.151,49	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,01388
ΙΟΥΝΙΟΣ	2.133,65	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,00940
ΙΟΥΛΙΟΣ	3.747,81	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,01209
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	20.829,15	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,06719
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	19.247,34	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,08475
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	10.917,09	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,04807
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	1.761,72	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,00776
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	- 882,63	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	- 0,00389
	97.654,01		39,17%		37,58%

ΕΤΟΣ 2019	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΑΡΧΙΚΟΣ Σ.Μ.Κ.	Σ.Μ.Κ. ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ		ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΠΙ ΤΗ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	2.123,14	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,00712
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	24.647,44	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,08267
ΜΑΡΤΙΟΣ	8.720,29	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,03993
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	5.392,04	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,02469
ΜΑΙΟΣ	5.667,41	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,02595
ΙΟΥΝΙΟΣ	3.130,12	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,01433
ΙΟΥΛΙΟΣ	4.017,20	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,01347
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	17.937,19	63%	32%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 50% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,06016
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	12.794,51	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,05858
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	4.384,31	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,02007
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	2.367,54	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,01084
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	2.734,35	63%	43%	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ 20% ΤΟΥ Σ.Μ.Κ.	0,01252
	93.915,54		39,17%		37,03%

Με βάση τα παραπάνω προέκυψαν τα ακόλουθα αποτελέσματα για την προσφεύγουσα:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Αγορές έτους (κόστος πωληθέντων)	97.654,01
Μέσος Συντελεστής Μικτού Κέρδους (εφαρμοστέος επί των αγορών)	1,3758
Ακαθάριστα έσοδα προσδιορισθέντα με την έμμεση τεχνική ελέγχου	134.352,39

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Αγορές έτους (κόστος πωληθέντων)	93.915,54
Μέσος Συντελεστής Μικτού Κέρδους (εφαρμοστέος επί των αγορών)	1,3703
Ακαθάριστα έσοδα προσδιορισθέντα με την έμμεση τεχνική ελέγχου	128.692,46

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι: «Ο έλεγχος ουδόλως ασχολήθηκε, ως όφειλε, με την εξεύρεση του πραγματικού σταθμισμένου Σ.Μ.Κ. που να αφορά διακεκριμένα κάθε ελεγχόμενο έτος, προκειμένου να κάνει χρήση αυτού, ως αξιόπιστης αναλογίας, για την εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής, της μεθόδου των αναλογιών, κατά τη διαδικασία προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών στα πλαίσια της ελεγκτικής διαδικασίας, η έκταση της οποίας ορίζεται από την υπ' αριθμ. 377/18-8-2022 εντολή ελέγχου. Αντιθέτως, ο έλεγχος προσφεύγει σε μία δικής του εμπνεύσεως, μη σύλληπτης σε κάθε περίπτωση και μη αποδεκτής βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής επιστήμης, μεθοδολογία και προχωρεί στη συγκρότηση ενός μικρού και αστάθμητου δείγματος για «δήθεν» εξεύρεση Σ.Μ.Κ., που όμως έχει ως πεδίο αναφοράς εμπορευόμενα είδη αναγόμενα σε αγορές του φορολογικού έτους 2024 και όχι των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019. {...} Ο έλεγχος στηρίχθηκε σε στοιχεία που έλαβε δειγματοληπτικά και δεν τεκμηρίωσε τα συμπεράσματά του στη βάση ουσιαστικών και καθολικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και εξήγαγε αποτελέσματα ανεπαρκώς αιτιολογημένα.{...} Ο έλεγχος προσέγγισε εσφαλμένα τον τρόπο διενέργειας της εκπωτικής διαδικασίας (περίοδος εκπώσεων και πώληση ειδών παρωχημένης collection) και την επίδραση αυτής στη διαμόρφωση του συνολικού ετήσιου Σ.Μ.Κ. επί κόστους.{...} Ο έλεγχος δηλώνει αδυναμία εξεύρεσης του Σ.Μ.Κ., για τα ελεγχόμενα έτη, με βάση στοιχεία της επιχείρησής του, κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής των αναλογιών, καθότι όπως καταγράφει στη σελίδα 36 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος «.....διότι λόγω της διενέργειας λιανικών πωλήσεων και έκδοση των φορολογικών στοιχείων με απλή ΦΤΜ δεν ήταν δυνατόν να διασταυρωθούν οι τιμές που δηλώθηκαν (για τα ελεγχόμενα έτη) με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία...» {...} ... (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, τα οποία μετά βεβαιότητας υπήρχαν στη διάθεσή του. Όμως ο έλεγχος παρότι διαπίστωσε, επιχειρώντας με βάση την υπ. αριθμ.377/18-8-2022 εντολή ελέγχου, τη μη δυνατότητα εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών με πηγή πληροφοριών την ίδια την επιχείρησή του, αγνόησε όσα ορίζει η εγκύκλιος Ε. 2016/2020 και αντί να ανατρέξει, μετά την ανωτέρω διαπίστωσή του, σε στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων και να κινηθεί εντός των νομίμων θεσμοθετημένων διαδικασιών, επιλέγει και πράττει, αυτό που ο ίδιος θεωρεί ως μη σύλληπτο, ως ανωτέρω ανέδειξε, υπερβαίνοντας τα όρια και την έκταση που τίθενται με βάση την εντολή ελέγχου. {...} Η αποδοχή του ελέγχου για το μη σύλληπτο της δράσης του, προκύπτει από την παραδοχή του, ότι «.....Η στάθμιση (ανά είδος) των αγορών του έτους 2024 δεν θα ήταν σύλληπτο να εφαρμοστεί επακριβώς στις χρήσεις 2018 και 2019, διότι δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν αποτελέσματα μιας χρήσης με δεδομένα μίας άλλης. {...} Δεν υφίσταται σε κανένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης (εύρος τιμών πώλησης από 13,63€ έως 104,03€, σύμφωνα με τον πίνακα της σελίδας 38 της έκθεσης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αλλά και στο ίδιο είδος οι τιμές ποικίλουν ανάλογα την περίοδο-εκπτώσεων ή όχι, ανάλογα τον πελάτη, τις προσφορές στο διαδίκτυο, το παρωχημένο του είδους-αλλαγή collection κ.λ.π.), το απόθεμα δεν είναι ελεγχόμενο και δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο (όπως ανωτέρω ανεδείχθη με την ανάλυση της σχέσης αγορών-πωλήσεων για το μήνα Ιανουάριο των ελεγχόμενων ετών και τη διαφοροποίηση που προκύπτει ότι υφίσταται στα μένοντα αποθέματα στο τέλος χρήσης) και τέλος, τα είδη τα οποία

εμπορεύεται δεν έχουν ίδιο μικτό κέρδος (εύρος ποσοστών Σ.Μ.Κ. από 33,62% έως 91,74%, σύμφωνα με τον πίνακα της σελίδας 38 της έκθεσης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) καθιστώντας έτσι την εξεύρεση και χρήση αξιόπιστων αναλογιών ανέφικτη».

Επειδή, με την Ε. 2016/2020 διευκρινίζεται ότι με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών 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. 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.

Επειδή, τα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία και στοιχεία) προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στην φορολογική αρχή, η οποία διενήργησε τις ελεγκτικές διαπιστώσεις βάσει της ΠΟΛ. 1293/2019 και διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξεύρεσης του εισοδήματός της, σύμφωνα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Ακολούθως, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους και των ακαθαρίστων εσόδων, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, έλαβε υπόψη της τα δεδομένα του έτους 2024, με το αιτιολογικό ότι: α) με τα στοιχεία που παρέθεσε αρχικώς η προσφεύγουσα (τιμές αγορών και πωλήσεων των φορολογικών ετών 2018 και 2019) τα τελικά κέρδη που προέκυπταν με την εφαρμογή των συντελεστών μικτού κέρδους ήταν ιδιαίτερα χαμηλά και επομένως δεν κάλυπταν έστω και σε ελάχιστο βαθμό τις πραγματικές δαπάνες της προσφεύγουσας κατά τα υπό κρίση έτη, το δε έτος 2019 παρέμενε ζημιολόγος β) από κανένα στοιχείο δεν προέκυπτε ότι είχαν μεταβληθεί οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, μεταξύ των ελεγχόμενων ετών (2018 και 2019) και του τρέχοντος έτους (2024),.

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει το πραγματικό ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της, με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου της «αρχής των αναλογιών» έλαβε υπόψη, τη μέση σταθμισμένη τιμή, αγοράς και πώλησης των εμπορεύσιμων περιουσιακών της στοιχείων που ανήλθε σε αναλογία 1,3758 και 1,3703, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, μετά τον υπολογισμό των χορηγούμενων εκπτώσεων κατά τη διάρκεια εκάστης διαχειριστικής χρήσης.

Επειδή, τα προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο, ως άνω ποσοστά Μικτού Περιθωρίου Κέρδους επί κόστους για τα προαναφερόμενα εμπορεύματα, με βάση τα χαρακτηριστικά της προσφεύγουσας (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες κ.λπ.), την κοινή πείρα, την εμπορική πρακτική και το πραγματοποιούμενο ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου, κρίνονται αξιόπιστα, ενώ το πραγματοποιούμενο Μικτό Κέρδος της προσφεύγουσας βάσει λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) και φορολογικών δηλώσεων είναι υπερβολικά χαμηλό, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01/11/2024 θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί του οποίου εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). [...] 4.Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο».

Επειδή, με την παράγραφο 1 της ΠΟΛ. 1019/2015 επισημάνθηκε ότι: «Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014».

Επειδή, με την παράγραφο 30 της ΠΟΛ. 1003/2014 διευκρινίσθηκε ότι: «**30.3.1** Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων. {...} **30.5.1** Με την παράγραφο 5 ρυθμίζεται η περίπτωση κατά την οποία μια οντότητα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) επιλέγει να διενεργήσει (προαιρετικά) φυσική απογραφή σε μια περίοδο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (κόστος πωληθέντων), ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε. Στην περίπτωση αυτή, κατά την πρώτη περίοδο που διενεργείται απογραφή, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν οι αγορές της περιόδου μειωμένες με την αξία του τελικού αποθέματος για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών). Σημειώνεται ότι το σύνολο των αγορών των προηγούμενων χρήσεων έχει εκπέσει φορολογικά και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου προσμετρούμενο στο απόθεμα έναρξης της νέας περιόδου».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υποχρεούται στη **διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων της στο τέλος κάθε φορολογικού έτους και δεν προέβη σε προαιρετική διενέργεια αυτής, ως εκ τούτου δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).**

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα διατείνεται, ότι: «Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι, το απόθεμα των εμπορευμάτων της στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους είναι σταθερό, όπως επίσης ότι οι αγορές της κάθε φορολογικού έτους πουλήθηκαν εντός αυτού».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται γενικά και αόριστα ότι, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων περιουσιακών της στοιχείων μεταβάλλονται ουσιαδώς από έτος σε έτος, με συνέπεια να επηρεάζεται το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων της, χωρίς ωστόσο να το αποδεικνύει ελλείψει προαιρετικής απογραφής των ιδιόκτητων αποθεμάτων της.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας **τυγχάνει αβάσιμος και αναπόδεικτος.**

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 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. **2.** Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο,

κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεω, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την παράγραφο 2 του άρθρου 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι : «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημαπραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή δικαστικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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, περαιτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσης του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2341/2017, Σ.τ.Ε. 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα και με τη θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07.04.2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»), αλλά και τη νομολογία (Σ.τ.Ε. 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός εύλογου χρόνου.

Επειδή, ακολούθως, κατά πάγια νομολογία του Σ.τ.Ε., οι προθεσμίες που τάσσονται στη Διοίκηση από διάφορους νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα, ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (Σ.τ.Ε. 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, ο συγκεκριμένος έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. 377/18-08-2022 εντολής του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επί της οποίας αναγράφεται ως ημερομηνία λήξης της διάρκειας του ελέγχου η 31/12/2024.

Επειδή, τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 01/11/2024, ήτοι, εντός της προθεσμίας που αναγράφεται στην ως άνω εντολή ελέγχου, ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα υπέρβασης της εξουσίας της φορολογικής αρχής και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 03-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 16957 (ELENXIS 5823988) ενδικοφανούς προσφυγής της Δρυμούση Αικατερίνης του Παύλου, με Α.Φ.Μ. 053838603.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1.Υπ' αριθμ. 434/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	3.064,59
Πρόστιμο φόρου άρθ. 54 Ν. 5104/2024	1.532,30
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.596,89

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

2.Υπ' αριθμ. 433/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	2.213,20
Πρόστιμο φόρου άρθ. 54 Ν. 5104/2024	1.106,60
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.319,80

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

3.Υπ' αριθμ. 436/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.-31.12.2018.

Ανάλυση	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	447,01
Χρεωστικό υπόλοιπο	5.674,97
Πρόστιμο άρθ. 54 Ν. 5104/2024	2.837,49
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.512,46

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

4.Υπ'αριθμ. 437/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.03.2019.

Ανάλυση	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	447,01
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00

5.Υπ'αριθμ. 438/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04-30.06.2019.

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	447,01
Πρόστιμο φόρου άρθ. 54 Ν. 5104/2024	223,51
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	670,52

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

6.Υπ'αριθμ. 435/01-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10-31.12.2019.

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	4.379,74
Πρόστιμο φόρου άρθ. 54 Ν. 5104/2024	2.189,87
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	6.569,61

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης
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.