



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **01.04.2025**

Αριθμός απόφασης: **539**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **01.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της **του** με **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της με αριθμό

...../.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021, β)** της με αριθμό/.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022, γ)** της με αριθμό/.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021-31.12.2021** και **δ)** της με αριθμό/.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022-31.12.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

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

7. Το από **20.11.2024** και με αριθμό **id.....** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, με τα συνημμένα του.

8. Το από **03.02.2025** και με αριθμό **id.....** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, με τα συνημμένα του.

9. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2025 ΕΜΠ/24.02.2025 κλήση προς ακρόαση.

10. Το από 05.03.2025 και με αριθμό **id.....** απαντητικό υπόμνημα της προσφεύγουσας στην ανωτέρω Κλήση προς ακρόαση.

11. Την με αριθμό/14.02.2025 παράταση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. Θεσσαλονίκης.

12. Την με αριθμό/14.02.2025 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. Θεσσαλονίκης.

13. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/04.03.2025 συμπληρωματική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, βάσει της ανωτέρω πράξης αναπομπής.

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

Επί της από **01.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της **του με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και των συμπληρωματικών υπομνημάτων της και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό/.../03.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο πλακιδίων, κύριος φόρος ύψους 6.185,12€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 3.092,56€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.277,68€**, κατόπιν

προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 411.332,32€ από 378.669,48€ βάσει δήλωσης (διαφορά 32.662,84€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και το άρθρο 32 του ν.5104/2024.

-Με τη με αριθμό/.../03.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 9.673,99€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 4.836,99€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.510,98 €**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 475.873,43€ από 446.145,76€ βάσει δήλωσης (διαφορά 29.727,67€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και το άρθρο 32 του ν.5104/2024.

-Με τη με αριθμό/.../03.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 6.858,99€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 1.541,54€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 770,77€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.312,31€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της (εσωτερικού) σε 411.493,32€, από 376.491,08€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 35.002,24€): α) με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και το άρθρο 32 του ν.5104/2024 (διαφορά 32.662,84€) και β) μη ορθής μεταφοράς από τα βιβλία, φορολογητέων εκροών (διαφορά 2.339,40€).

-Με τη με αριθμό/.../03.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 13.993,63€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της (εσωτερικού) σε 475.873,43€, από 446.145,76€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 29.727,67€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και το άρθρο 32 του ν.5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. εδράζονται επί των από **03.10.2024** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, σε εκτέλεση της με αριθμό/30.04.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Παραβίαση άρθρου 11 της ΠΟΛ 1293/2019 & της εγκυκλίου Ε2015/2020. Πλημμελής και αναιτιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής. Εκτός και πέραν των ορίων της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής Διοίκησης η

εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου χωρίς την συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου.

2) Στην αρχή της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι την 31η.12.2020, είχε διαθέσιμο οικογενειακό κεφάλαιο προς ανάλωση ύψους 90.330,40 €, το οποίο ενίσχυσε τη δυνατότητά της να καλύψει τις οικογενειακές δαπάνες διαβίωσής.

3) Νόμω και ουσία αβάσιμη και εσφαλμένη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.

4) Ο έλεγχος, απολύτως εσφαλμένα και ανατιολόγητα έλαβε ως βάση υπολογισμού τις τιμές του τρέχοντος έτους αντί των ελεγχόμενων ετών.

5) Ο έλεγχος εσφαλμένα συνεκτίμησε φύρα σε ποσοστό 10% αντί του ορθού 20%.

6) Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμά του αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς στη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώ.

7) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις

του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

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

δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, με το άρθρο 11 της Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: «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, σύμφωνα με την από **06.11.2024** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. Καβάλας 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 **του με ΑΦΜ**(οικογενειακό εισόδημα) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών

διαβίωσης τους, αφού έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τους και τις αντίστοιχες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2021 και διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2022. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ Μ.Υ.	4.000,00€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.453,50€	10.485,00€
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ	1,54€	0,41€
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΕΙΤΑΙ	1.008,00€	
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	4.639,96€	2.600,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	11.103,00€	13.085,41€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	24.188,41	
ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	3.150,58€	
ΑΓΟΡΑ Η ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΑΥΤ/ΤΩΝ	25.640,00€	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΗΛΕΚΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	22.925,08€	1.616,19€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	51.715,66	1.616,19€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	53.331,85€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	-29.140,44€	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ Μ.Υ.	4.805,05€	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧ/ΚΗ ΔΡΑΣΤ/ΤΑ	1.074,57€	15.426,47€
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.453,50€	11.938,00€
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ	0,31€	0,15€
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΕΙΤΑΙ	840,00€	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	8.173,43€	27.364,62€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35.538,05€	
ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	8.400,77€	1.900,00€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΗΛΕΚΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	36.980,92€	12.399,46€
ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ		50.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	45.381,69€	64.299,46€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	109.681,15€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	-74.143,10€	

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι 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», την οποία και εφάρμοσε.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι στις οικογενειακές δαπάνες της ίδιας και του συζύγου της τα υπό κρίση έτη, συμπεριλήφθηκαν και επαγγελματικά τους έξοδα (πληρωμές σε προμηθευτές και εξόφληση λοιπών δαπανών) και προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με τα συμπληρωματικά υπομνήματα την εκτύπωση όλων των δαπανών του κωδικού 049 που της χορηγήθηκε από την Εθνική τράπεζα, με συνημμένα παραστατικά επαγγελματικών δαπανών της ίδιας και του συζύγου της.

Λόγω των νέων στοιχείων, η υπόθεση αναπέμφθηκε από την Υπηρεσία μας με την υπ' αριθμό .../**14.02.2025** πράξη αναπομπής στην Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για να επαναπροσδιορίσει το ποσό των δαπανών με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής (κωδ. 049,050).

Η Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/**04.03.2025** έγγραφο της, διαβίβασε την από **04.03.2025** συμπληρωματική έκθεση ελέγχου βάσει της ανωτέρω αναπομπής, σύμφωνα με την οποία οι δαπάνες με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής του συζύγου της προσφεύγουσας (κωδ. 049) προσδιορίστηκαν για το φορολογικό έτος 2021 στο ποσό των **11.472,38€** και για το φορολογικό έτος 2022 στο ποσό των **18.906,65€**, ενώ για την προσφεύγουσα (κωδ. 050) για το φορολογικό έτος 2021 παρέμειναν ίδιες (1.616,19€) και για το φορολογικό έτος 2022 προσδιορίστηκαν στο ποσό των **5.774,46€**.

Παράλληλα στην προσφεύγουσα στάλθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2025 ΕΜΠ/**24.02.2025** κλήση προς ακρόαση άρθρου 72 του ν.5104/2024, σε συνδυασμό με το άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προκειμένου να υποβάλει εντός δέκα (10) εργασίμων ημερών, γραπτό υπόμνημα εξηγήσεων (μέσω της ψηφιακής εφαρμογής υποβολής ενδικοφανών προσφυγών της Α.Α.Δ.Ε.) επί των προβαλλόμενων λόγων της από **01.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής και σχετικά με τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με τα από **20.11.2024** και με αριθμό **id.....** και από **03.02.2025** και με αριθμό **id.....** συμπληρωματικά υπομνήματα.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα ανήρτησε στις **05.03.2025** με αριθμό **id.....** τις έγγραφες απόψεις της σχετικά με τα νέα στοιχεία.

Επειδή, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας και του συζύγου της και τις αντίστοιχες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2021 και διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2022, από την **04.03.2025** έκθεση ελέγχου επί

της αναπομπής της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και από το πληροφοριακό σύστημα taxis, τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά τους και οι οικογενειακές τους δαπάνες προσδιορίζονται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ Μ.Υ.	4.000,00€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.453,50€	10.488,00€
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ	1,54€	0,41€
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ/ΚΗ ΔΡΑΣΤ/ΤΑ	-6.123,36	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00€	10.488,41€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.488,41€	
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		
ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	3.150,58€	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΗΛΕΚΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	11.472,38€	1.616,19€
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΕΝΦΙΑ	2.128,43€	2.660,65€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	16.751,39€	4.276,84€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	21.028,23€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	-10.539,82€	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ Μ.Υ.	4.805,05€	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧ/ΚΗ ΔΡΑΣΤ/ΤΑ	1.074,57€	15.426,47€
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.453,50€	11.938,00€
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ	0,31€	0,15€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	7.333,43€	27.364,62€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	34.698,05€	
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		
ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	8.400,77€	1.900,00€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΗΛΕΚΤ/ΚΑ ΜΕΣΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	18.906,65€	5.774,46€
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΕΝΦΙΑ	4.872,69	3.285,72€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	32.180,11	10.960,18€
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	43.140,29€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	-8.442,24€	

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι για τα φορολογικά έτη **2021** και **2022** πληρούνταν η προϋπόθεση της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013)**, ήτοι του προσδιορισμού των

εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, **με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών»**, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου/07.08.2024 έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας (άρθρο 4 της Α. 1008/2020), καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος της προσφεύγουσας και του συζύγου της και για τα δύο υπό κρίση έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών τους δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην αρχή της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι την 31.12.2020, είχαν διαθέσιμο οικογενειακό κεφάλαιο προς ανάλωση ύψους 90.330,40 €, το οποίο ενίσχυσε τη δυνατότητά τους να καλύψουν τις δαπάνες διαβίωσής τους.

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης, είτε τεκμαρτών είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν 4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ.ζ του ν 4172/2013. Η ανάλωση κεφαλαίου συνιστά ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου και όχι δηλωθέν εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 28 παρα.2 του Ν 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς και περί διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, **προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.**

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει 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 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

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

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 περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

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

«Άρθρο 1, Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2, Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ...

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Άρθρο 3, Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4, Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύνανται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5, Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6, Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013

Άρθρο 7, Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

Επειδή, με την Ε. 2016/2020 με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)», διευκρινίσθηκε ότι: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

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

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.
(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να

χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, τη λογιστική θεωρία και πρακτική, ισχύει διαχρονικά, η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων ή του δεδουλευμένου εσόδου και εξόδου, από την οποία προκύπτει ότι, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και το αποτέλεσμά της υπολογίζεται αποκλειστικά από τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή. Επίσης, τα έσοδα της χρήσης πρέπει να σχετίζονται με το κόστος πωληθέντων (αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων, πλέον αγορών χρήσης, μείον τελικό απόθεμα) και τα έξοδα που απαιτήθηκαν για τη δημιουργία τους. Στην εν λόγω λογιστική αρχή στηρίζεται η λειτουργία κάθε οντότητας και σκοπός της είναι η ενιαία τήρηση των λογιστικών αρχείων της (βιβλίων και στοιχείων), έτσι ώστε να κρίνονται αξιόπιστοι οι πραγματοποιούμενοι συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους.

Επειδή, οι συνθήκες λειτουργίας των οντοτήτων μεταβάλλονται από έτος σε έτος, από τις πληθωριστικές πιέσεις που ασκούνται στην οικονομία και αναγκάζουν αυτές σε αλλαγές της τιμολογιακής πολιτικής των, γεγονός που αντικατοπτρίζεται στην αύξηση του ποσοστού μικτού κέρδους αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με την από **03.10.2024** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η εν λόγω φορολογική αρχή 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 του με **ΑΦΜ**, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης τους. Ακολούθως, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της επιχείρησης της προσφεύγουσας, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της, εφάρμοσε την 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 επιτόπιου ελέγχου στην επιχείρηση, έλαβε φωτοτυπίες των τιμολογίων αγοράς του έτους **2024** για τα είδη που επέλεξε να επεξεργαστεί (ως επί το πλείστον πλακάκια δαπέδου και μπάνιου). Έλαβε δε υπόψη, τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια-δελτία αποστολής και στις αποδείξεις λιανικής πώλησης φορολογικού έτους 2024 που προσκόμισε η προσφεύγουσα, τιμές πώλησης (δεν υπάρχει διαφοροποίηση των τιμών πώλησης μεταξύ χονδρικής και λιανικής πώλησης). Επισήμανε δε, ότι με τα στοιχεία που είχε στην διάθεση της δεν ήταν εφικτό να προσδιορίσει τον μικτό συντελεστή κέρδους των ελεγχόμενων χρήσεων και τελικώς προσδιόρισε αυτόν της τρέχουσας χρήσης, ήτοι **του έτους 2024**, με την παραδοχή ότι το μικτό κέρδος υπό φυσιολογικές συνθήκες δεν απέκλινε σημαντικά από έτος σε έτος. Στη συνέχεια, προσδιόρισε την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς για τα είδη που επιλέχθηκαν και καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα:

α/ α	Παραστατικό	Είδος	Τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α.	Τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α	Αναλογία τιμής πώλησης/ τιμής αγοράς Β/Α	Μέση αναλο- γία τιμής πώλησης/ τιμής αγοράς
1		 Πλακάκι	16,90	20,37	1,20	1,245
2		 Πλακάκι	13,00	16,45	1,26	
3		ΠΑΓΚΟΣ 75ΛΕΥΚΟΣ	49,30	61,20	1,24	
4		ΝΙΠΤΗΡΑΣ ΛΕΠΤΟΣ	94,77	110,00	1,16	
5		ΚΡΕΜΑΣΤΗ ΛΕΚΑΝΗ	80,42	112,93	1,40	
6		ΚΑΛΥΜΑ ΛΕΚΑΝΗΣ	36,00	36,30	1,00	
7		ΚΑΖ.ΓΥΨ.....	118,00	140,00	1,19	
8			71,55	96,74	1,35	
9		ΝΙΠΤΗΡΑΣ	100,70	130,09	1,29	

10		ΝΙΠΤΗΡΑΣ	84,80	108,87	1,28	
11		ΝΙΠΤΗΡΑΣ	78,97	100,87	1,19	
12		ΠΛ.	24,00	27,03	1,13	
13		ΠΛ,	9,95	15,00	1,50	

Περαιτέρω ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας 10% προσδιορίζοντας την μέση τελική αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς σε 1,12, ήτοι 1,245X90%. Κατόπιν τούτου, τα προσδιορισθέντα έσοδα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της τελικής μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στο κόστος πωληθέντων και το προκύπτον μικτό κέρδος απεικονίζονται ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος στους κάτωθι πίνακες:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Έσοδα εμπορικής δραστηριότητας	378.669,48	411.332,32 (367.261,00X1,12)
Κόστος πωληθέντων	367.261,00	367.261,00€
Μικτό κέρδος	11.408,48	44.071,32€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Έσοδα εμπορικής δραστηριότητας	446.145,76	475.873,42€ (424.886,99X1,12)
Κόστος πωληθέντων	424.886,99	424.886,99€
Μικτό κέρδος	21.258,77	50.986,43€

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και αναιτιολόγητα, η φορολογική αρχή έλαβε ως βάση υπολογισμού τις τιμές του τρέχοντος έτους αντί των ελεγχόμενων ετών. Επισημαίνει δε ότι μεταξύ των ετών 2021 και 2024 υφίστανται προφανείς τιμολογιακές αποκλίσεις, καθότι το

ελεγχόμενο διάστημα ήταν αυτό των αυστηρών περιορισμών λόγω της πανδημίας COVID 19. Οι τιμές αγοράς και πώλησης των προϊόντων της επιχείρησής της ήταν σαφώς χαμηλότερες κατά τα έτη 2021 και 2022 αυτών του έτους 2024, δεδομένου ότι κατά την ελεγχόμενη διετία υπήρξε πρωτοφανής καθίζηση των οικοδομικών έργων.

Επειδή, ως διευκρινίζεται στην 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)», 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 (βιβλία και στοιχεία) είχαν τεθεί από την προσφεύγουσα στη διάθεση της φορολογικής αρχής, η οποία διενεργώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις βάσει της ΠΟΛ 1293/2019 (επαληθεύσεις του ύψους των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και επαληθεύσεις του ύψους των αγορών) δεν διαπίστωσε διαφορές. Ωστόσο, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό της τελικής μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στο κόστος πωληθέντων και το προκύπτον μικτό κέρδος φορολογικών ετών 2021 και 2022, έλαβε υπόψη τα δεδομένα του έτους 2024, με τη γενική και αόριστη αιτιολογία ότι από τα στοιχεία που είχε στην διάθεση της δεν ήταν εφικτό να προσδιορίσει τον μικτό συντελεστή κέρδους των ελεγχόμενων χρήσεων και με την παραδοχή ότι το μικτό κέρδος υπό φυσιολογικές συνθήκες δεν απέκλινε σημαντικά από έτος σε έτος.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με την ανάγκη εύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος για την πάταξη της φοροδιαφυγής και των θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου και της αναλογικότητας (άρ. 25 παρ. 1 Συντάγματος) και στο βαθμό που δεν λήφθηκαν τα δεδομένα των υπό κρίση ετών για την εξεύρεση της τελικής μέσης

αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στο κόστος πωληθέντων και το προκύπτουν μικτό κέρδος συναρτώμενα με τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα, εγείρονται αμφιβολίες ως προς τον ορθό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών και κατ'επέκταση την αιτιολογία που θεμελιώνει την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που τυγχάνουν ακυρώσιμες λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη ορθής εφαρμογής του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.5104/2013, και των σχετικών εγκυκλίων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα και αναπαισιολόγητα η φορολογική αρχή έλαβε ως βάση υπολογισμού τις τιμές του τρέχοντος έτους (2024) για τον προσδιορισμό της τελικής μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς στο κόστος πωληθέντων και το προκύπτουν μικτό κέρδος φορολογικών ετών 2021 και 2022, **κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός**, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της.

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: « Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ... Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. 7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. ».

Επειδή, στο άρθρο 37 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,....».

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **01.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα την **ακύρωση**:

α) της με αριθμό/.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021** και

β) της με αριθμό/.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, **λόγω τυπικής πλημμέλειας,**

την **τροποποίηση:**

α) της με αριθμό/.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021-31.12.2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και

β) της με αριθμό/.../03.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022-31.12.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, **λόγω τυπικής πλημμέλειας,**

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

A) Η με αριθμό/.../03.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021-31.12.2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ	387.188,52	422.190,76	389.527,92	2.339,40
ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΙΣΡΟΩΝ	378.543,79	378.543,79	378.543,79	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	92.925,25	101.325,78	93.486,70	561,45
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	99.784,24	99.784,24	99.784,24	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	6.858,99		6.297,54	561,45
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		1.541,54		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α		770,77		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.312,31		
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	6.858,99		6.297,54	561,45

B) Η με αριθμό/.../03.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022-31.12.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ	460.899,12	490.626,79	460.899,12	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΙΣΡΟΩΝ	537.592,27	537.592,27	537.592,27	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	110.039,22	117.173,86	110.039,22	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	126.885,95	126.885,95	126.885,95	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	6.858,99	9.712,09	6.297,54	561,45
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α				

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	23.705,72	9.712,09	23.144,27	561,45

Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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