



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 30/10/2025

Αριθμός απόφασης: 4516

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/06/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή (ID) της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, με αντικείμενο δραστηριότητας (κύρια) «.....» και δευτερεύουσα δραστηριότητα «.....», έδρα στην Αττικής, οδός Τ.Κ., που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας διπλογραφικά, κατά:

• Της υπ' αριθ. /08-05-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Της υπ' αριθ./08-05-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 - Της υπ' αριθ./08-05-2025 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 - Της υπ' αριθ./08-05-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
 6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
 7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/06/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία «.....» ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./08-05-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 42.180,17 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 21.090,09 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **63.270,26 ευρώ**.
- Με την υπ' αριθ./08-05-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 34.724,86 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 ποσού 17.362,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **52.087,29 ευρώ**.
- Με την υπ' αριθ./08-05-2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **461,17 ευρώ**, λόγω μη έκδοσης δύο (2) ΑΛΠ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).
- Με την υπ' αριθ./08-05-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.904,01 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 3.180,80 ευρώ, πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 7.952,00 ευρώ και πρόστιμο ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 1.590,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **28.627,21 ευρώ**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των οικείων από 08/05/2025 εκθέσεων ελέγχου (Επανάληψη Διαδικασίας κατόπιν της υπ' αριθμ./24-05-2024 απόφασης της υπηρεσίας μας), οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./06-06-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα αρχικά ελέγχθηκε δυνάμει της με αριθμό/29-06-2023 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών, εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων

και έκδοσης στοιχείων, χρονικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, σε αντικατάσταση προγενεστέρων εντολών ελέγχου εκδοθέντων το έτος 2022.

Κατά τον αρχικό αυτό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου λόγω του ότι: α) προσκομίστηκε μέρος μόνο των ζητηθέντων φορολογικών αρχείων και στοιχείων, β) δε διαφυλάχθηκαν οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών γ) για τις αποδείξεις με σειρά παραστατικού «ΑΛΔ2Υ», ήτοι 12.096 αποδείξεις αξίας (μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται στις πωλήσεις αλκοολούχων ποτών που εμπορεύεται η προσφεύγουσα) 134.512,75 ευρώ, διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού, δ) ότι το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την αποτίμηση των αποθεμάτων της (Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων άρθρου 4 ν. 4308/2014), δεν μπορεί να κριθεί ως αξιόπιστο. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα προσκόμισε αρχείο excel με τίτλο «ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ 31/12/2017» με 4024 κωδικούς ειδών, στο οποίο έχει αποτιμήσει τα αποθέματα που είχε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου στο κόστος κτήσης τους. Επί του ανωτέρου αρχείου διαπιστώθηκε, κατόπιν επεξεργασίας, ότι στις ποσότητες ειδών 31/12/2017 εμφανίζονται και είδη με αρνητικές τιμές (1344 είδη) και αξίες, γεγονός που δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς από την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα για 57 είδη που ελέγχθηκαν δειγματοληπτικά η διαφορά της αξίας ανήλθε σε 341.439,68 ευρώ, ε) διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο ΑΛΠ ποσού 174,20 ευρώ στις 27/08/2017 και 149,40 ευρώ στις 12/09/2017.

Στη συνέχεια επιλέχθηκε η μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 (Αρχή των αναλογιών) με αξιοποίηση των διαθέσιμων δεδομένων και πληροφοριών. Ο προσδιορισμός των αναλογιών κόστους - εσόδων έγινε με συγκριτικά στοιχεία επιχειρήσεων (έξι επιχειρήσεων) που θεωρήθηκαν ομοειδείς και το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων προσδιορίστηκε σε 0,19146 (19,146%). Τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου και οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν στο ποσό των 4.257.251,47 ευρώ με εφαρμογή του συντελεστή 19,146% στο βάσει δηλώσεων κόστος πωληθέντων με τη χρήση του τύπου: Πωλήσεις ελέγχου = κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων Χ (1 + Τελική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκαν οι από 27/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου και εκδόθηκαν: α) η υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) η υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, γ) η υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δ) η υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και ε) η υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Κατά των ανωτέρω πράξεων, η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή. Επί της προσφυγής αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθ./24-05-2024 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία κρίθηκε ότι οι προσβαλλόμενες/2023 και/2023 πράξεις, ήταν τυπικά πλημμελείς και έπρεπε να ακυρωθούν, καθώς οι από 27/12/2023 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν περιείχαν την απαραίτητη κατά το νόμο σαφή και επαρκή

αιτιολογία. Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι οι υπολογισμοί του ελέγχου, σχετικά με τον υπολογισμό του περιθώριου μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων, ήταν ανακριβείς, διότι:

- Για την επιλογή ομοειδών επιχειρήσεων, χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο το κριτήριο του κλάδου δραστηριότητας και το κριτήριο του μεγέθους της επιχείρησης. Παρόλο που τα έσοδα της προσφεύγουσας προέρχονται σε ποσοστό 98% από πωλήσεις ποτών-ξηρών καρπών και συγκεκριμένα από χονδρικές πωλήσεις (3.393.468,41€ χονδρικές πωλήσεις – 443.706,93€ λιανικές πωλήσεις), από τον έλεγχο επιλέχθηκαν και σταθμίστηκαν και επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας, ήτοι: 1^η επιχείρηση: «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΞΗΡΩΝ ΚΑΡΠΩΝ», 3^η επιχείρηση: «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΜΦΙΑΛΩΜΕΝΩΝ ΝΕΡΩΝ», 4^η και 5^η επιχείρηση: «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΩΝ ΠΟΤΩΝ». Επιπλέον δεν εφαρμόστηκε ορθά το κριτήριο μεγέθους (κύκλος εργασιών), αφού συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα επιχειρήσεις με μικρότερο τζίρο, πλην της δεύτερης επιχείρησης που έλαβε το μεγαλύτερο συντελεστή στάθμισης (50%), της οποίας όμως ο τζίρος είναι περίπου διπλάσιος από τον τζίρο της προσφεύγουσας.

- Εσφαλμένα συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα δεδομένα επιχείρησης, όπως αυτά διαμορφώθηκαν κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου.

- Δε χρησιμοποιήθηκε κανένα από τα υπόλοιπα κριτήρια κατά την επιλογή ομοειδών επιχειρήσεων (κυρίως κριτήρια σχετικά με τη σύνθεση των πωλήσεων), ούτε αναπροσαρμόστηκαν κατάλληλα τα εν λόγω ποσοστά και οι δείκτες σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε. 2016/2020.

Κατ' εφαρμογή της προαναφερόμενης απόφασης της υπηρεσίας μας εκδόθηκε στις 06/06/2024 η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 και συντάχτηκαν οι από 08/05/2025 σχετικές εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα υπ' αριθμ. πρωτ. /06-06-2024 /10-12-2024 αιτήματα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 5104/2024 περί προσκόμισης λογιστικών αρχείων. Βάσει των εξηγήσεων που παρείχε η προσφεύγουσα επί των προαναφερόμενων αιτημάτων, των προσκομισθέντων στοιχείων με αυτά (μεταξύ άλλων δεν προσκομίστηκαν τα εκδοθέντα παραστατικά πώλησης, αρχεία ΦΗΜ κ.ά.), καθώς και των διαπιστώσεων του αρχικού ελέγχου, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και επιλέχθηκε η μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 (Αρχή των αναλογιών) με αξιοποίηση των διαθέσιμων δεδομένων και πληροφοριών.

Με την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε ο συντελεστής μετασχηματισμού του κόστους πωληθέντων σε έσοδα της επιχείρησης (συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους) σε 18,75%, βάσει του μαθηματικού τύπου: $[1 - (\text{σύνολο ακαθ. εσόδων} / \text{κόστος πωληθέντων})]$, αφού αναπροσαρμόστηκε το δηλωθέν κόστος πωληθέντων.

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

1^{ος} ισχυρισμός: Παραγραφή, λόγω ουσιαστικής πλημμέλειας του αρχικού ελέγχου σύμφωνα και με τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

2^{ος} ισχυρισμός: Πλημμελής και εσφαλμένη η ουσιαστική εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών στην κρινόμενη υπόθεση.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Στην εξαιρετική περίπτωση που δεν καταστεί εφικτός ο καθορισμός των αναλογιών με βάση τις ως

άνω πηγές άντλησης πληροφοριών τότε κρίνεται, βάσει της υπ' αριθ. πρωτ. Ε2016/2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, επιτρεπτή η προσφυγή στον προσδιορισμό των αναλογιών με βάση δεδομένα τρίτης ομοειδούς επιχείρησης...

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, καθίσταται πρόδηλο ότι η Φορολογική Διοίκηση, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, παρέβη σωρευτικώς και ουσιωδώς τις θεμελιώδεις προϋποθέσεις που θέτουν τόσο οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ όσο και οι δεσμευτικές οδηγίες της Εγκυκλίου Ε.2016/2020. Ο έλεγχος βασίσθηκε σε περιορισμένο και μη αντιπροσωπευτικό δείγμα προϊόντων, χωρίς σαφές κριτήριο επιλογής, χωρίς επαλήθευση των καρτελών αποθήκης, χωρίς προσκόμιση των σχετικών παραστατικών και χωρίς τεκμηρίωση του τρόπου αποτίμησης των αποθεμάτων, καθιστώντας τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους εσφαλμένο, αυθαίρετο και λογιστικώς αναξιόπιστο...»

3ος ισχυρισμός: Αναιτιολόγητος, ανακριβής και λογιστικώς εσφαλμένος ο τελικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων – Μη ορθή εφαρμογή της μεθόδου των εμμέσων τεχνικών προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Πρώτον, ο ισχυρισμός ότι το κόστος πωληθέντων ύψους 3.573.138,39 € έχει υποεκτιμηθεί, με βάση δήθεν διαφορά 341.439,68 € δεν στηρίζεται σε ακριβή αναγωγή σε τιμολόγια, δεν αφορά συγκεκριμένα είδη, δεν συσχετίζεται με λογιστικές εγγραφές και δεν αποδεικνύει απόκρυψη...

Δεύτερον, ο τρόπος υπολογισμού του υποτιθέμενου συντελεστή μικτού κέρδους (18,75%) μέσω της σχέσης $1 - (3.837.175,34 / 3.231.698,71) = 0,1875$ είναι αποδεικτικά αδύναμος...

Τρίτον, η υιοθέτηση τελικώς συντελεστή 11,46% (άνω τεταρτημόριο της benchmarking μελέτης) είναι αυθαίρετη και ανεπαρκώς αιτιολογημένη. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει την ομοιότητα των επιχειρήσεων της μελέτης με την ελεγχόμενη, δεν αιτιολογεί την απόρριψη χαμηλότερων συντελεστών, ούτε συνδέει το 11,46% με τα εμπορικά και τιμολογιακά δεδομένα της επιχείρησης...

ως αποδεκτή διάμεσος του εν λόγω χρηματοοικονομικού δείκτη, βάσει του προτεινόμενου στατιστικού μοντέλου καθορίστηκε ποσοστό περιθωρίου κέρδους 10,70%, σε πλήρη αντίθεση με το ελεγκτικό πόρισμα...»

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «η υπ' αριθμ. 1624/2024 απόφαση της ΔΕΔ δεν ακύρωσε τις αρχικές πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας, αλλά λόγω σοβαρών ουσιαστικών ελλείψεων αιτιολογίας της ελεγκτικής κρίσης...η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για το φορολογικό έτος 2017 είχε ήδη συμπληρωθεί κατά το χρόνο έκδοσης της νέας πράξης...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή του» του Κ.Φ.Δ. - ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«6. 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.».

Επειδή, στο άρθρο 37 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ. - ν. 5104/2024, 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,....»

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. – ν.4174/2013, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης **εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων** και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, η υπηρεσία μας ακύρωσε τις προγενέστερες πράξεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017 ως τυπικώς πλημμελείς, καθόσον κρίθηκε ότι οι οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν περιείχαν την απαραίτητη κατά το νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, λόγω μη ορθής εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, κατόπιν της υπ' αριθμ./24-05-2024 απόφασης της υπηρεσίας μας (επί της με αριθμό/2024 ενδικοφανούς προσφυγής), η φορολογική αρχή διενήργησε φορολογικό έλεγχο σε επανάληψη της διαδικασίας και εξέδωσε νομίμως νέες πράξεις, λόγω ακύρωσης των αρχικών πράξεων για **τυπικές πλημμέλειες** στις 08/05/2025, ήτοι εντός του τιθέμενου ορίου του ενός έτους μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./24-05-2024 απόφασης της υπηρεσίας μας.

Ως προς το 2^ο και 3^ο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013, ορίζεται:

«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, στο άρθρο 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ. - ν. 5104/2024, ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, στο εγκύκλιο Ε. 2015/2020, ορίζονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

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. [...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

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....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .».

Επειδή, στην Απόφαση Α. 1008/2020, ορίζονται τα εξής:

«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 εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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 ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

[...]

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, στην εγκύκλιο Ε. 2016/2020, ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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).

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της

τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

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

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

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

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από

επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

Επειδή, προκειμένου να προσδιοριστεί ο συντελεστής μετασχηματισμού του κόστους πωληθέντων σε έσοδα της επιχείρησης (συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους), αναπροσαρμόστηκε το δηλωθέν κόστος πωληθέντων βάσει των διαπιστώσεων του αρχικού ελέγχου όπου, κατόπιν επεξεργασίας αρχείου excel με 4024 κωδικούς ειδών της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι στις ποσότητες ειδών 31/12/2017 εμφανίζονται και είδη με αρνητικές τιμές και αξίες (1344 είδη), η δε διαφορά της αξίας υπολογίστηκε ότι ανέρχεται στο ποσό των 341.439,68 ευρώ (για 57 είδη που ελέγχθηκαν δειγματοληπτικά). Ως εκ τούτου το κόστος πωληθέντων του ελέγχου υπολογίστηκε με αφαίρεση της ως άνω διαφοράς από το δηλωθέν (κόστος πωληθέντων) σε 3.231.698,71 ευρώ (3.573.138,39 – 341.439,68). Εν συνεχεία ο συντελεστής μετασχηματισμού του κόστους πωληθέντων σε έσοδα της επιχείρησης (συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους) υπολογίστηκε βάσει του μαθηματικού τύπου $[1 - (\text{σύνολο ακαθ. εσόδων} / \text{κόστος πωληθέντων})]$, σε 18,75%, ως εξής: $\Sigma.Μ.Κ. = [1 - (3.837.175,34 / 3.231.698,71)] = 0,18735$.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 21/03/2024 συγκριτική μελέτη με χρήση τράπεζας πληροφοριών της εταιρείας, σχετικά με τον προσδιορισμό, την εξακρίβωση και σύγκριση του εύρους του περιθωρίου κέρδους της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» με το αντίστοιχο του κλάδου. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη μελέτη το αποδεκτό περιθώριο κέρδους στον υπό εξέταση κλάδο (.....) κυμαίνεται μεταξύ 6,04% και 11,46%, ενώ η αποδεκτή διάμεσος, βάσει του προτεινόμενου στατιστικού μοντέλου είναι 10,70 και συγκεκριμένα:

«Εύρος τελικού Δείγματος

Το τελικό δείγμα που προέκυψε περιλαμβάνει 5 συγκρίσιμες εταιρείες. Η σύγκριση πραγματοποιήθηκε βάσει του δείκτη «Περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων» (Mark Up %). Από τα οικονομικά στοιχεία των συγκρίσιμων εταιρειών (Benchmark) προέκυψε ένα εύρος τιμών. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημορίων. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώθηκαν κατώτατες και ανώτατες τιμές του Mark Up (%), οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα. Τα οικονομικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη αφορούν τη χρήση 2017

Ενδοτεταρτημοριακό Εύρος 2017	
Περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων (Mark Up %)	
Κατώτερη Τιμή	5,77%

Τεταρτημόριο (Q1)	6,04%
Διάμεσος (Q2)	10,70%
Τεταρτημόριο (Q3)	11,46%
Ανώτερη Τιμή	12,12%
Πλήθος εταιρειών	5

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως αποδεκτό εύρους του κλάδου « Χονδρικό εμπόριο ποτών» οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Q_1 Κατώτατο, Q_3 Ανώτατο). Παρατηρούμε από τον παραπάνω πίνακα ότι το ενδοτεταρτημοριακό εύρος του αποδεκτού περιθωρίου κέρδους στον υπό εξέταση κλάδο κυμαίνεται μεταξύ 6,04 % και 11,46 %, ενώ η αποδεκτή διάμεσος του εν λόγω χρηματοοικονομικού δείκτη, βάσει του προτεινόμενου στατιστικού μοντέλου είναι το Q2: 10,70».

Επειδή, τελικά έγινε δεκτό από τη φορολογική αρχή, προς όφελος της ελεγχόμενης επιχείρησης, ότι ο αποδεκτός συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους είναι το άνω όριο του τεταρτημορίου Q3 της από 21/03/2024 benchmarking μελέτης που προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι συντελεστής **11,46%**. Με την εφαρμογή του συντελεστή αυτού επί του βάσει δήλωσης κόστους πωληθέντων, προέκυψαν **ακαθάριστα έσοδα/φορολογητέες εκροές ποσού 3.982.620,05 ευρώ** [$3.573.138,39 \times (1+0,1146)$].

Επειδή, ο συντελεστής 11,46%, προέκυψε από στοιχεία που η ίδια η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή, παρόλο που αν και της ζητήθηκε από τον έλεγχο, δεν προσκόμισε έγγραφα που τυχόν περιλαμβάνονται στο φάκελο της εν λόγω συγκριτικής μελέτης προς υποστήριξη των πορισμάτων στα οποία καταλήγει.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αντιφατικά και χωρίς αποδείξεις αφενός ότι η υιοθέτηση συντελεστή 11,46% είναι αυθαίρετη και ανεπαρκώς αιτιολογημένη αφετέρου ότι η Διάμεσος (Q2)=10,70% είναι ο συντελεστής που πρέπει να εφαρμοστεί.

Επειδή, για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία «.....» **ΑΦΜ** σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την **επικύρωση**: της υπ' αριθμ. /2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθμ. /2025 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθμ. /2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2017

- Η με αριθμό/2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέα κέρδη		10.805,83	156.254,70	156.254,70	145.448,87
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.836,54	44.016,71	44.016,71	42.180,17
Πλέον: Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		3.120,01	3.120,01	3.120,01	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		82,80	82,80	82,80	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		16,56	16,56	16,56	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ			21.090,09	21.090,09	21.090,09
Σύνολο φόρων για καταβολή		6.055,91	69.326,17	69.326,17	63.270,26

- Η με αριθμό/2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Αξία φορολογητέων εκροών		3.759.949,47	3.905.394,18	3.905.394,18	145.444,71
Αξία φορολογητέων εισροών		3.649.676,04	3.649.676,04	3.649.676,04	
Φόρος εκροών		885.130,87	919.527,40	919.527,40	34.396,53
Υπόλοιπο φόρου εισροών		885.130,87	884.802,54	884.802,54	328,33
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			34.724,86	34.724,86	34.724,86
Πρόστιμα άρθρου 58 ΚΦΔ			17.362,43	17.362,43	17.362,43
Σύνολο φόρου για καταβολή			52.087,29	52.087,29	52.087,29
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				

- Η με αριθμό/2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		550.401,24	550.401,24	550.401,24
Χαρτόσημο		15.904,01	15.904,01	15.904,01
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3.180,80	3.180,80	3.180,80

Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου ανακρίβειας / μη υποβολής			7.952,01	7.952,01	7.952,01
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ανακρίβειας / μη υποβολής			1.590,40	1.590,40	1.590,40
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		28.627,22	28.627,22	28.627,22
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Η με αριθμό/2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^α ν. 4987/2022:

Πρόστιμο λόγω μη έκδοσης 2 ΑΛΠ αξίας 323,60€	500,00€
Μείον: αναλογικό πρόστιμο λόγω επιβολής προστίμου της παρ. 2 άρ. 58 ^Α ΚΦΔ	$323,60 * 24\% * 50\% = 38,33€$
	461,17€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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