



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.01.2026

Αριθμός Απόφασης: 154

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 1069/4-3-2014 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. Την από 24.09.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας

«.....» με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενη, κατά: α) της με αριθμό/28.08.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2019-31.12.2019, β) της με αριθμό/28.08.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2020-31.12.2020, γ) της με αριθμό/28.08.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** και δ) της με αριθμό/28.08.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020**, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8' , όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24.09.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας

«.....» με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (.....), κύριος φόρος ύψους **1.442,00€** και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού **721,00€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **2.163,00€**, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά κέρδη της λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους **6.008,31€**.

-Με την με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ύψους **8.965,61€** και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού **4.482,81€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **13.448,42€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε **627.371,01€** από **590.014,29€** βάσει δήλωσης (διαφορά **37.356,72€**), λόγω α) εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του ν.4172/2013 και 32 του Ν.5104/2024, βάσει της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα ανήλθαν σε **627.368,18€** και β) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα ποσού **2,83€** από μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

-Με την με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ύψους **2.127,36€** και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού **1.063,68€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **3.191,04€**, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού **1.276,96€** φορολογητέων εισροών ύψους **5.320,65€** και β) προσαύξησης του Φ.Π.Α. εκροών κατά **850,40€**, λόγω διαπίστωσης μετατόπισης εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

-Με την με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο

υπόλοιπο φόρου ύψους 55,65€ της προσφεύγουσας εταιρείας και επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ύψους 6.289,35€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 3.144,68€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.434,03€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της σε 627.371,01€ από 590.014,29€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 37.356,72€), λόγω α) εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα/φορολογητέες εκροές ανήλθαν σε 627.368,18€ και β) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές ποσού 2,83€ από μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης **28.08.2025** εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν.4172/2013, Α.1293/31.07.2019 και ν.5104/2024) και ΦΠΑ του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθμό/...../**10.10.2024** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Οι παραβάσεις παραγράφονται εντός πέντε ετών, με αφετηρία χρόνου τέλεσης, αυτόν κατά τον οποίο τελέστηκε η φερόμενη παράβαση και όχι από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει, αν από την τέλεση του φερόμενου φορολογικού αδικήματος μέχρι την έκδοση της εκτελεστής πράξης της φορολογικής Αρχής έχει συμπληρωθεί η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής, το αξιόποινο εξαλείφεται λόγω παραγραφής, υπό την έννοια ότι ο χρόνος τέλεσης της πράξης και ο χρόνος έναρξης της προθεσμίας παραγραφής ταυτίζονται, σύμφωνα με το Άρθρο 32 παρ. 4 Ν. 4745/2020.

2) Για μια μόνο παράβαση μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή σε έναν πελάτη λιανικής συναλλαγής για συνολικής αξίας 3,00€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 6%, ο έλεγχος, για το φορολογικό έτος 2020, προχώρησε στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα στην τεχνική της αρχής των αναλογιών, δεδομένου και του γεγονότος των εξαιρετικά δύσκολων συνθηκών που αντιμετώπιζαν τα το έτος 2020 λόγω COVID, ενώ οι έμμεσες τεχνικές εφαρμόζονται μόνο στην περίπτωση, κατά την οποία ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι αδύνατος λόγω μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής.

3) Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε:

α) ότι το τιμολόγιο της 26.08.2019 εκδόσεως με καθαρή αξία 687,66€, που δεν βρέθηκε η πληρωμή του, έμεινε απλήρωτο,

β) η φύρα δεν είναι μόνο 3%. Υπερβαίνει αυτό το ποσοστό και είναι 5% - 8%. Ειδικά για τη χρονιά του COVID το έτος 2020, δεδομένων των εκτάκτων αναγκών που υπήρξαν παγκοσμίως και της ανάγκης για άμεση παραγωγή προϊόντων από παραγωγούς που δεν είχαν την κατάλληλη γνώση, η φύρα ήταν πολύ πάνω από το 10%,

γ) Ο τρόπος υπολογισμού των εσόδων στα είδη που αφορούν τον Φ.Π.Α. 13% και Φ.Π.Α. 24% είναι λανθασμένος. Ο έλεγχος ενώ αρχικά κάνει δεκτό το μικτό περιθώριο κέρδους στο 10% ή στο 20% με βάση και αυτά που επιβεβαίωσαν και οι προμηθευτές, στη συνέχεια τοποθετώντας το επί της τιμής αγοράς προ έκπτωσης ουσιαστικά το εκτινάσσει στο 28% και 35% αντίστοιχα. Επομένως, αιτείται να μείνει το περιθώριο κέρδους στα ποσοστά 10% - 20% ανά περίπτωση προμηθευτή επί της τιμής αγοράς μετά την έκπτωση. Ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος απορρίπτει τη θέση της προσφεύγουσας χωρίς επαρκή αιτιολόγηση.

Δ) Υπάρχει απόθεμα εμπορευμάτων που αγοράστηκε το 2020 και δεν έχει πουληθεί έως και σήμερα.

4) Αναφορικά με τη μετατόπιση των συντελεστών ΦΠΑ και για τα δύο υπό κρίση έτη (850€ για το έτος 2019 και 1.200,00€ για το έτος 2020), οι αποδείξεις εκδίδονται με φορολογικό μηχανισμό, σκανάροντας με barcode και η απόδειξη εκτυπώνεται αυτόματα, χωρίς να μπορεί να υποστεί την παραμικρή αλλαγή στον συντελεστή ΦΠΑ. Επομένως, δεν υπάρχει τρόπος έκδοσης απόδειξης με λανθασμένο ΦΠΑ. Αλλά και στην περίπτωση ακόμα που υπήρξε μετατόπιση ΦΠΑ, για το έτος 2020 καλύπτεται πλήρως από τις έμμεσες τεχνικές, με τις οποίες βρίσκεται διαφορά εισοδήματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 1 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση 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 τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 58 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «58. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του παρόντος Κώδικα των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2019, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 28η Αυγούστου 2020...».

Επειδή, στην παράγραφο 2 της Α.1196/28.08.2020 του Υφυπουργού Οικονομικών, διευκρινίσθηκε ότι: « 2. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με φορολογικό έτος που λήγει την 31/12/2019 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 , παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 31η Αυγούστου 2020 και ώρα 15:00.».

Επειδή, στο άρθρο 38 παρ. 4 του ν.2859/2000, οριζόταν ότι: «4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, έληγε στις 31.08.2020 και η προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 4ου τριμήνου 2019 έληγε στις 31.01.2020. Συνεπώς, η Φορολογική Διοίκηση είχε τη δυνατότητα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ έως την 31^η.12.2025. Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εξάλειψης του αξιόποινου της πράξης λόγω παραγραφής, αλυσitelώς προβάλλεται, καθώς για τις διοικητικές κυρώσεις έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις και όχι οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για παραγραφή του φορολογικού έτους 2019, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 83 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή: β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

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 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 4 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

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.....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.... 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....

Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. ... 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, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2020, υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή, σε έναν πελάτη λιανικής, για συνολικής αξίας 3,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ (6%), ήτοι καθαρής αξίας 2,83€ και ΦΠΑ 0,17€, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό/2021 ΑΕΠ, καταλογίζοντας της πρόστιμο ύψους 250,00€.

Επειδή, η ως άνω παράβαση εμπίπτει στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εξεύρεση του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες μεθόδους ελέγχου

Επειδή σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, η οποία σχετίζεται με τον ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης.

Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό.

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 47 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.....».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοράιας» , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληρεί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής....

Άρθρο 23

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/2014 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.» διευκρινίσθηκε ότι: «....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι...

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας

εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9.....

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισμοότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1079/06.04.2015 δόθηκαν διευκρινίσεις επί της αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου, σχετικά με την έκπτωση ή μη δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ ως εξής: «4. Με το άρθρο 1 του Ν.3862/2010 , με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/ΕΚ, 2002/60/ΕΚ και 2006/48/ΕΚ και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/ΕΚ (ΕΕ L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 3601/2007, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του Ν.3862/2010, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές....».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση Α. 1293/2019: «.....Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:.....4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/1998. Συγκεκριμένα όπως ορίζεται στην εν λόγω εγκύκλιο (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία

αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων. Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1289/2002: «8. Έλεγχος μετατόπισης εκροών σε χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ. Οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί σχετικά με τον έλεγχο τυχόν μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ εξακολουθούν να ισχύουν, με την πρόσθετη επισήμανση ότι αναζητούνται διαφορές ΦΠΑ από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή ΦΠΑ μόνο όταν η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή, με βάση την επαλήθευση αυτή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν και εφόσον δεν δικαιολογείται η απόκλιση από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφή κλπ.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2008: «2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ιδίου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα. Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/7.10.1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.). Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

Επειδή, 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 εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3, Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4, Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές 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 δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της

παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «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 στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97)] ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η συντασσόμενη από το αρμόδιο όργανο της φορολογικής αρχής έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και συνιστά πλήρη απόδειξη ως προς όσα βεβαιώνονται σε αυτήν ότι έγιναν από το δημόσιο όργανο ή ενώπιον του και τα οποία μπορούν να αμφισβητηθούν μόνο με προσβολή της έκθεσης για πλαστότητα, όμως επιτρέπεται ανταπόδειξη για όσα το ελεγκτικό όργανο διαπίστωσε κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου αναφορικά με τα ανωτέρω γεγονότα (βλ. ΣτΕ 377/2007).

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 έκδοση 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. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) σαφής, β) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και γ) πλήρης και επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία πλην της μνείας της παραβάσεως και του επιβαλλόμενου γι' αυτήν φόρου ή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξεως ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η αιτιολογία, δε, της πράξεως αυτής δύναται να περιέχεται στην συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή από τις προεκτεθείσες διατάξεις και τις διευκρινιστικές εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης προκύπτει σαφώς ότι τα ακαθάριστα έσοδα, τα φορολογητέα κέρδη και οι φορολογητέες εκροές των υπόχρεων δύναται να προσδιορίζονται με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Αντικείμενο της τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών είναι ο προσδιορισμός των εσόδων 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.

Επειδή το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200 (ISA200) του IAASB (Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης) αναφέρεται στους στόχους του ανεξάρτητου ελεγκτή και τη

διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA). Ο ελεγκτής πρέπει να μπορεί να αιτιολογήσει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αξιοποίησε είναι επαρκή και κατάλληλα. Η επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων αναφέρεται στην ποσότητα, ενώ η καταλληλότητα στην ποιότητα αυτών. Το πλήθος των αποδεικτικών στοιχείων που θα χρησιμοποιηθούν εξαρτάται από την κρίση του ελεγκτή σε συνάρτηση με τον κίνδυνο ανακρίβειας των λογιστικών αρχείων που ο ίδιος εκτιμά ότι υφίσταται, αλλά και την ποιότητα των στοιχείων (ISA 200 §29). Η ποιότητα των αποδεικτικών στοιχείων σχετίζεται με το βαθμό της σχετικότητας με το κονδύλι που εξετάζεται και της αξιοπιστίας που μπορούν να προσθέσουν στα συμπεράσματα του ελέγχου (ISA 200 §30). Κατά τη συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής μπορεί, σύμφωνα με το ISA500 και ανάλογα με τις συνθήκες και τα πραγματικά περιστατικά, να επιλέξει (IAASB, 2014, σσ. 403-404):

- το σύνολο των στοιχείων, όταν πρόκειται για λίγα στοιχεία μεγάλης αξίας ή ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι υψηλός ή η μηχανογραφική υποστήριξη επιτρέπει την αξιοποίηση του 100% των δεδομένων

- συγκεκριμένα στοιχεία, όταν πρόκειται για στοιχεία μεγάλης ελεγκτικής αξίας ή επιλέγονται όλα όσα υπερβαίνουν μια ορισμένη αξία ή επιλέγονται στοιχεία μόνο για την εξέταση της φύσης της επιχείρησης και των συναλλαγών της

- ένα δείγμα στοιχείων, το οποίο πρέπει να είναι αξιόπιστο και κατάλληλο ώστε να διεξαχθούν συμπεράσματα εφαρμόσιμα για το σύνολο του πληθυσμού των στοιχείων.

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

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1293/2019 απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. και διαπίστωσε:

α) για το φορολογικό έτος **2019** δαπάνες μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας (λογιστικές διαφορές), ύψους 6.008,31€ και συγκεκριμένα: α) αγορές εμπορευμάτων τρίτης εταιρείας και όχι της προσφεύγουσας καταχωρημένο στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) καθαρής αξίας 5.320,65€ και β) αγορές εμπορευμάτων καθαρής αξίας 687,66€ που η εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Με το ως άνω ποσό, η φορολογική αρχή προσαύξησε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας από 5.804,06€ σε 11.812,37€.

β) για το φορολογικό έτος **2020** η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και συνεπώς πληρούνταν η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της με τη χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι νομικό πρόσωπο με αντικείμενο εργασιών «.....» και οι αγορές της μπορούν να κατανεμηθούν σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Κατόπιν σχετικής

εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, ο Προϊστάμενος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ενέκρινε την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου ελέγχου με την με αριθμό/**02.07.2025** απόφασή του.

Η ελεγκτική αρχή, κατά την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου ελέγχου, προσδιόρισε αρχικά το περιθώριο μικτού κέρδους ανά συντελεστή ΦΠΑ και συνολικά, όπως αυτό προέκυπτε από τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων και των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, τα οποία αποτυπώθηκαν στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ 2020								
ΔΕΔΟΜΕΝΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ				ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ	ΣΧΕΣΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ / ΑΓΟΡΩΝ	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ
	ΛΙΑΝΙΚΕΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ				
Φ.Π.Α. 6%	163.519,82	346.648,47	510.168,29	86,47%	429.915,67	1,19	18,67%	
Φ.Π.Α. 13%	8.547,81	4.475,41	13.023,22	2,21%	11.949,30	1,09	8,99%	
Φ.Π.Α. 24%	55.802,56	11.020,22	66.822,78	11,32%	62.615,62	1,07	6,72%	
Φ.Π.Α. 0%					200,00			
ΑΝΕΥ Φ.Π.Α ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΩΝ	227.870,19	362.144,10	590.014,29	100%	504.680,59	1,17	16,91%	55.607,13

Ακολούθως, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το κόστος πωληθέντων για το υπό κρίση φορολογικό έτος στο ποσό των 504.680,59€ έναντι 542.411,88€ βάσει δήλωσης (εντύπου Ε3), αφαιρώντας λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας ύψους 37.931,29€, τα οποία δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στο κόστος πωληθέντων, αλλά να αντιμετωπιστούν ως έξοδα της περιόδου.

Προκειμένου στη συνέχεια να προσδιοριστεί το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους της προσφεύγουσας εταιρείας με αξιόπιστο τρόπο αντλήθηκαν στοιχεία τόσο από την ίδια όσο και από τρίτες πηγές. Η ελεγκτική αρχή απέστειλε έγγραφες προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών - στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.5104/2024 στους κύριους προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να του γνωστοποιηθούν αναλυτικά οι πωλήσεις τους ανά συντελεστή Φ.Π.Α., ανά είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, τιμή μονάδας, αξία προ αλλά και μετά τις τυχόν εκπτώσεις - επιστροφές, καθώς επίσης και τις προτεινόμενες τιμές πώλησης που συστήνουν στους πελάτες τους. Οι εν λόγω εταιρίες ανταποκρίθηκαν στο αίτημα της και έστειλαν τις καταστάσεις πωλήσεων τους με τα αιτηθέντα.

Η φορολογική αρχή προχώρησε σε επεξεργασία των καταστάσεων αυτών και σε συσχέτισμό τους με τις αγορές εμπορευμάτων, όπως αυτές απεικονίζονταν στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, λαμβάνοντας υπόψη και τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 2 της υπ' αρ. Δ3 (Α) οικ. 82331 ΦΕΚ Β' 4274/22.11.2019 απόφασης του Υπουργού Υγείας περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, και κατέληξε στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 01.01.2020-31.12.2020

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ		ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ Μ.ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΤ. Φ.Π.Α	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟΨΗ ΦΥΡΑΣ 3%)					
6%	417.018,20	27,18%	113.345,55	530.363,75	510.168,29	20.195,46
13%	11.590,82	28,34%	3.284,84	14.875,66	13.023,22	1.852,44
24%	60.737,15	35,22%	21.391,62	82.128,77	66.822,78	15.305,99
ΣΥΝΟΛΟ	489.346,17		127.811,14	627.368,18	590.014,29	37.353,89

Στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν με την αρχή των αναλογιών στο ποσό των **627.368,18€**, η ελεγκτική αρχή συνυπολόγισε το ποσό των 2,83€, που αντιστοιχούσε στην καθαρή αξία του μη εκδοθέντος φορολογικού παραστατικού, προσδιορίζοντας τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου στο ποσό των 627.371,01€.

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της με αριθμό Α.1008/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή ΦΠΑ προσδιορίστηκαν με βάση τα στοιχεία του ανωτέρω πίνακα ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ 2020				
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Φ.Π.Α	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
6%	530.366,58	510.168,29	20.198,29	1.211,90
13%	14.875,66	13.023,22	1.852,44	240,82
24%	82.128,77	66.822,78	15.305,99	3.673,44
ΣΥΝΟΛΟ	627.371,01	590.014,29	37.356,72	5.126,16

Η διαφορά του φόρου, ανά συντελεστή Φ.Π.Α., καταλογίσθηκε στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο του 2020, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Ε. 2047/2023,

γ) στη φορολογία ΦΠΑ ελέγχθηκε η μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή, σύμφωνα με την Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και διαπιστώθηκαν αποκλίσεις. Για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2019 – 31.12.2019 και 01.01.2020 – 31.12.2020, με βάση τους πίνακες που συντάχθηκαν με τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο συντελεστή στους χαμηλότερους, δεδομένου ότι το ποσοστό των πωλήσεων ήταν υψηλότερο στον συντελεστή 6% σε σχέση με το ποσοστό των αντίστοιχων αγορών, ενώ το ποσοστό των πωλήσεων στον συντελεστή 13% και 24% ήταν χαμηλότερο από εκείνο των αγορών. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε τον ΦΠΑ που θα έπρεπε να καταλογιστεί στο ποσό των 850,40€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019 και στο ποσό των 1.218,85€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020 – 31.12.2020.

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/31.07.2025 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των φορολογικών ετών/περιόδων 01.01.2019 – 31.12.2019 και 01.01.2020 – 31.12.2020, προκειμένου η προσφεύγουσα να

λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και να διατυπώσει τυχόν αντιρρήσεις της, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Η προσφεύγουσα υπέβαλε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/18.08.2025 υπόμνημα, το οποίο εξετάστηκε από την ελεγκτική αρχή, χωρίς ωστόσο να ανατρέψει το πόρισμα της, ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων. Ακολουθώντας, το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης συνέταξε τις από 28.08.2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, για το υπ' αρ./26.08.2019 τιμολόγιο εκδόσεως με καθαρή αξία 687,66€, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε ούτε στο στάδιο του ελέγχου, ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος. Ως εκ τούτου, ορθώς η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η αξία του δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου.

Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί το ποσοστό φύρας 3% που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, το οποίο προσδιορίζει στο 10% τουλάχιστον για το φορολογικό έτος 2020, λόγω της πανδημίας του covid, παραγνωρίζοντας το γεγονός ότι το 85,19% των συνολικών αγορών του έτους αφορούν αγορές, για τις οποίες υπάρχει σχετική νομοθετική πρόβλεψη του στην περίπτωση λήξης τους. Ως εκ τούτου το ποσοστό φύρας της τάξης του 10% που επικαλείται η προσφεύγουσα κρίνεται ως ιδιαίτερα υψηλό και προκειμένου να γίνει δεκτό θα πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2...../1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991). Παρόλα αυτά, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε, ούτε στο στάδιο του ελέγχου, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τον επιμέρους ισχυρισμό της.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενώ ο έλεγχος καταρχήν κάνει δεκτό το μικτό περιθώριο κέρδους στο 10% ή στο 20% στα είδη με ΦΠΑ 13% και 24%, βάσει των όσων ισχυρίστηκαν οι προμηθευτές της, στη συνέχεια εφαρμόζοντας τα εν λόγω ποσοστά επί της τιμής αγοράς προ έκπτωσης ουσιαστικά εκτινάσσει το περιθώριο μικτού κέρδους στο 28% και 35% αντίστοιχα. Επισημαίνει δε, ότι η έκπτωση που της χορηγούν οι προμηθευτές της δίδεται στον πελάτη, λόγω του μεγάλου ανταγωνισμού που υφίσταται. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν συνυποβάλλει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον εν λόγω ισχυρισμό της.

Επειδή, η μετατόπιση ΦΠΑ από τον υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή, δεν λήφθηκε υπόψη της ελεγκτικής αρχής κατά τον προσδιορισμό του φόρου εκροών στο φορολογικό έτος 2020 και ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλεται ως προς το έτος αυτό. Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2019 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αυτή η μετατόπιση οφείλεται στην μεταφορά αγαθών υγιεινής και καθαριότητας από το 24% στο 6% με σκοπό την αντιμετώπιση του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 προβάλλεται αβάσιμα αφενός διότι η εν λόγω μεταβολή στο ΦΠΑ έλαβε χώρα το 2020 και όχι το 2019 και αφετέρου διότι οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόστηκαν σε όλα τα στάδια των συναλλαγών και ως εκ τούτου και στις αγορές της. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αιτιολογούν την εν λόγω

μετατόπιση και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή προσαύξησε τον φόρο εκροών στη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 κατά το ποσό των 850,40€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στα υπό κρίση έτη δεν διενήργησε απογραφή αποθεμάτων και ως εκ τούτου ορθώς οι πραγματοποιηθείσες αγορές συμπεριλήφθηκαν στο κόστος πωληθέντων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν.4308/2014-ΕΛΠ, επί του οποίου στη συνέχεια εφαρμόστηκαν οι συντελεστές μικτού κέρδους προκειμένου να προσδιοριστούν τα πραγματικά ακαθάριστα έσοδα στο φορολογικό έτος 2020, με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών. Ο δε επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ύπαρξης αδιάθετου αποθέματος που αγοράστηκε το 2020 απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το σώμα των οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, προκύπτει σαφής, ειδική και επαρκής τεκμηρίωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που δικαιολογούν το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων, ενώ διαφαίνεται ότι ακολουθήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες που επιβεβαιώνουν και πιστοποιούν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από 28.08.2025 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **24.09.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....» με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Διαφορά Φόρου	1.442,00€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022	721,00€
Σύνολο για καταβολή	2.163,00€

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

- Η με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Διαφορά Φόρου	8.965,61€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022	4.482,81€
Σύνολο για καταβολή	13.448,42€

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

- Η με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Χρεωστικό υπόλοιπο	2.127,36€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	1.063,68€
Σύνολο για καταβολή	3.191,04€

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

- Η με αριθμό/28.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Χρεωστικό υπόλοιπο	6.289,35€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	3.144,68€
Σύνολο για καταβολή	9.434,03€
Υπόλοιπο φόρου που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	55,65€

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

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**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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