ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/03/2026
Αριθμ. Αποφ.: 615

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α΄ 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο χρωμάτων, βερνικιών, λούστρων και άλλων χημικών προϊόντων*» με έδρα την ....., κατά **α)**της υπ' αρίθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και **β)**της υπ'αρίθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, **γ)**της υπ'αρίθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και **δ)**της υπ'αρίθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 21-11-2025 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 8.367,72€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 4.183,86€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.098,37€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.649,95€**.
- Με την υπ' αριθμ. .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.127,44€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 3.563,72€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **10.691,16€**.
- Με την υπ' αριθμ. .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 8.342,68€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 4.171,35€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.514,03€**, ενώ δεν του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσού 328,67€.
- Με την υπ' αριθμ. .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 8.968,64€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 4.484,32€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.452,96€**, ενώ δεν του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσού 1.245,96€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτη 2019 & 2020 από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 2859/2000, του ν. 4987/2022 και της Α.1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .....σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης. Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αρίθμ. .....έγγραφο γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018 και η υπ'αρίθμ. .....πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.
Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, δεδομένου ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη η προσφεύγουσα τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και διαπίστωσε την ύπαρξη λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 1.202,27€ στο έτος 2019 και 4.567,44€ στο έτος 2020, λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών και μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος.
Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο φορολογικό έτος 2019 μεταφέρθηκαν εσφαλμένα τα ποσά των βιβλίων στις δηλώσεις Φ.Π.Α Πιο συγκεκριμένα, οι φορολογητέες εκροές της δήλωσης Φ.Π.Α. Α' τριμήνου είναι μεγαλύτερες κατά 24.153,88€ και ο φόρος εκροών 5.796,93€ και οι φορολογητέες εισροές (αγορές και οι δαπάνες) της ίδιας δήλωσης Φ.Π.Α. είναι

μεγαλύτερες κατά 18.548,26€ και ο φόρος εισροών κατά 4.476,47€. Επίσης, απορρίφθηκε ο φόρος εισροών του υπ'αρίθμ. .....τιμολογίου αγορών καθαρής αξίας 1.181,32 πλέον Φ.Π.Α. 283,52, λόγω μη προσκόμισης του παραστατικού. Στο έτος 2020 απορρίφθηκαν αγορές συνολικής καθαρής αξίας 1.424,75€ πλέον Φ.Π.Α. 341,94€, λόγω μη προσκόμισης των υπ'αρίθμ. .....τιμολογίων αγορών της .....
Η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς το εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της Αρχής των Αναλογιών.
Συγκρίνοντας τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, ο έλεγχος επέλεξε αυτά που προσδιόρισε με την έμμεση τεχνική, ως μεγαλύτερα και προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα.
Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .....σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αρίθμ. .....υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **14-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη νόμιμων προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών του άρθρου 27 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Εσφαλμένη η υπαγωγή του στη διαδικασία του έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος.
2. Μη ορθή εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με το άρθ.9 και 11 της Α.1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και λοιπών σχετικών εγκυκλίων. Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων. Ο έλεγχος δεν χρησιμοποίησε τα πρωτογενή δεδομένα της επιχείρησής του, αν και υπήρχαν στοιχεία λιανικών και χονδρικών πωλήσεων.
3. Παράβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.
4. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων από την επιχείρησή του.
5. Ο προσδιορισμός Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένος, καθώς η βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι το πράγματι εισπραττόμενο ποσό και όχι η αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια/έμμεσες τεχνικές.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό.
Επειδή, στην παρ.1 του **άρθρου 27 του ν.5104/2024** μεταξύ άλλων 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 υπο λογισμό 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.5104/2024*: «4.Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ` εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν».*

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι*: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.*

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.[...]

1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίσθηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο **72** του **Ν.5104/2024** (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ**. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, *της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης*. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το *βάρος της απόδειξης* για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας *ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας*.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) *σαφής*, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το

συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) *ειδική*, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) *επαρκής*, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του **Ν 5104/2024**: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:*
α) της αρχής των αναλογιών,
β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.
Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.
2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ***ειδικότερο περιεχόμενο*** *τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.¨*

Επειδή, με την **Α 1008/20-01-2020 (Β΄ 88)** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα:
Άρθρο 1
Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.
Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.
Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.
Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.
Άρθρο 2
Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013
2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

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

[...]

Άρθρο 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 οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

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

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

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και

των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίστανται 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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]

Παράδειγμα 2ο

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους <u>επί του κόστους πωλήσεων</u> = <u>(Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ</u> και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

<u>Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1 +Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)</u>

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής.

Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ
Ε. Λοιπά θέματα
Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.
Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.
Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, με τη μέθοδο της Αρχής των Αναλογιών η φορολογική διοίκηση προσδιορίζει με αξιόπιστο τρόπο εκείνο το δείκτη/αναλογία που συνήθως είναι το περιθώριο μικτού κέρδους, τον οποίο εφαρμόζει σε μία γνωστή βάση, όπως είναι το κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, αφού πρώτα το επαληθεύσει, προκειμένου να επαναπροσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή επαλήθευσε το κόστος πωληθέντων των βιβλίων καταγράφοντας το σύνολο των αγορών ανά προμηθευτή. Επίσης, διαπίστωσε ότι το 51,06% των αγορών έτους 2019 αφορά σε πωλήσεις λιανικής και το 48,94% σε πωλήσεις χονδρικής, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό στο έτος 2020 ανέρχεται σε 46,33% και 53,67%. Στη συνέχεια, απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ'αρίθμ. .....αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο ζήτησε πληροφορίες σχετικά με το περιθώριο μικτού κέρδους μεταξύ λιανικών και χονδρικών πωλήσεων, την κατανομή των εμπορευμάτων ανά προμηθευτή μεταξύ λιανικών και χονδρικών πωλήσεων, τη γνωστοποίηση των καθαρών τιμών αγοράς και πώλησης των χονδρικών πωλήσεων και των τιμών πώλησης των λιανικών πωλήσεων, το μεσοσταθμικό συντελεστή μικτού κέρδους.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, υπέβαλε το υπ'αρίθμ. .....υπόμνημά του με το οποίο δήλωσε οτι το περιθώριο μικτού κέρδους στις πωλήσεις λιανικής ανέρχεται σε 40% ενώ στις πωλήσεις χονδρικής σε 30% και παραμένει ίδιο και στα δύο ελεγχόμενα έτη, ενώ δεν υπάρχουν εμπορεύματα που να πωλούνται μόνο χονδρικά ή μόνο λιανικά.

Επειδή, η φορολογική αρχή, θεωρώντας ότι το σύνολο των αγορών κάθε έτους πωλούνται εντός του ίδιου έτους, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν συντάσσει απογραφή, επιμέρισε το κόστος πωληθέντων βάσει των ποσοστών συμμετοχής των λιανικών και χονδρικών πωλήσεων στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα. Στη συνέχεια, θεωρώντας ως αδιαμφισβήτητο στοιχείο τη δήλωση του προσφεύγοντα σχετικά με τα περιθώρια μικτού κέρδους λιανικών και χονδρικών πωλήσεων σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία και πληροφορίες που ζητήθηκαν με την υπ' αρίθμ. .....πρόσκληση, ο έλεγχος αποδέχθηκε ως συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους λιανικών πωλήσεων το 40% και χονδρικών πωλήσεων το 30% και προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων κατά τη μέθοδο της έμμεσης τεχνικής υιοθετήθηκε αυθαίρετα από τον έλεγχο, με το αιτιολογικό ότι είναι μη επαληθεύσιμος. Ωστόσο, υπήρχαν πλήρη στοιχεία λιανικών και χονδρικών συναλλαγών και ο έλεγχος όφειλε να εξαντλήσει τα πρωτογενή δεδομένα της επιχείρησής του (τιμολόγια, αποδείξεις, αποθήκη, τιμές μονάδας, εκπτώσεις κλπ) και μόνο αν αυτά είναι ανεπαρκή, να χρησιμοποιήσει κλαδικά ποσοστά ή αναλογίες, γεγονός που στην προκειμένη περίπτωση δεν συνέβη.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις και κυρίως, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020, αντικείμενο της μεθόδου της Αρχής των Αναλογιών είναι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με την εξεύρεση αξιόπιστων σχέσεων ή αναλογιών, όπως ο συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους ή επί των πωλήσεων, η αναλογία κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης προς τιμή του κόστους κ.α., ενώ η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμοστεί και για τον προσδιορισμό των εκροών ή των φορολογητέων κερδών, υπό την προϋπόθεση, σε κάθε περίπτωση, εξεύρεσης και χρήσης αξιόπιστων αναλογιών. Αξιόπιστη αναλογία είναι εκείνος ο δείκτης που είναι κατάλληλος, βάσει των παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα και τον τρόπο λειτουργίας της συγκεκριμένης επιχείρησης.
Επομένως, ο έλεγχος εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης, δαπάνες κ.λ.π.), στοιχεία που προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες που θα παρασχεθούν από τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή από τρίτους π.χ. αντισυμβαλλόμενους. Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιοριστεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές στα ράφια της επιχείρησης, ερευνώντας στοιχεία παραγγελιών ή άλλες συναφείς πληροφορίες, ενώ σε περίπτωση αδυναμίας καθορισμού των αναλογιών, μπορούν να χρησιμοποιηθούν στοιχεία (αναλογίες και δείκτες) ομοειδών επιχειρήσεων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος δεν χρησιμοποίησε τα λογιστικά στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης και δεν πραγματοποίησε καμία ελεγκτική διαπίστωση για να επαληθεύσει την πληροφορία που παρείχε ο προσφεύγων σχετικά με τα περιθώρια μικτού κέρδους της επιχείρησής του, ήτοι δεν έλαβε τιμές αγοράς και πώλησης από τα αντίστοιχα τιμολόγια κάθε χρήσης συγκεκριμένων αντιπροσωπευτικών ειδών. Δεν ζήτησε πληροφορίες από τους αντισυμβαλλόμενους πελάτες και προμηθευτές σχετικά με τα εμπορεύσιμα είδη, τις τιμές αγοράς και πώλησης αυτών και την τιμολογιακή και εμπορική πολιτική ή τον προτεινόμενο συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους (mark up), εάν υπάρχει. Δεν διενήργησε αυτοψία στο κατάστημα του προσφεύγοντα, προκειμένου να λάβει γνώση για τις τιμές πώλησης στο ράφι επιλεγμένων αντιπροσωπευτικών ειδών, ούτε διενήργησε οποιονδήποτε έλεγχο στην εκπτωτική πολιτική που θα του επέτρεπαν να εκτιμήσει την εμπορική και τιμολογιακή πολιτική του προσφεύγοντα. Δεν επεξεργάστηκε τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού, προκειμένου να ερευνηθεί ενδεχόμενη έκδοση Α.Λ.Σ. με διαφορετικούς κωδικούς ανά είδος εμπορευμάτων, που θα του επέτρεπαν να προσεγγίσει τις τιμές πώλησης λιανικής.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη

ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι **η τέλεση φορολογικής παράβασης** 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** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, με τις έμμεσες τεχνικές το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται **έμμεσα**, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, κατ' εφαρμογή των γενικά παραδεκτών αρχών της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης. Επομένως, η δήλωση του προσφεύγοντα σχετικά με το περιθώριο μικτού κέρδους της εμπορικής του δραστηριότητας, αποτελεί μεν σημαντική πληροφορία κατά τη διερεύνηση ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, όχι όμως επαρκές στοιχείο για την επιβολή φόρων.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί γίνονται δεκτοί και ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της Αρχής των Αναλογιών ακυρώνεται, ενώ το εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίζεται βάσει των ελεγκτικών διαπιστώσεων με τις γενικές διατάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών παρέλκει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **14-11-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με **ΑΦΜ** ..... και την **τροποποίηση** των υπ' αρίθμ. ..... & .....οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 & 2020 και των υπ' αρίθμ. .....& .....οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2019-31/12/2019 & 01/01/2020-31/12/2020 αντίστοιχα.

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

1)Επί της υπ' αριθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	17.098,85	38.223,64	17.098,85	0,00
	Της συζύγου				0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				0,00
	Χρεωστικό ποσό	275,38	8.643,10	275,38	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			4.183,86	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		112,17	1.210,54	112,17	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	**Για καταβολή**	**1.037,55**	**14.687,50**	**1,037,55**	**0,00**
	Για επιστροφή				
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα		**6.066,79**		**4.864,52**	**1.202,27**

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	4.374,07	36.070,32	4.374,07	0,00
	Της συζύγου				0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				0,00
	Χρεωστικό ποσό	518,65	7.646,09	518,65	
Προκαταβολή φόρου		113,08	113,08	113,08	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			3.563,72	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	**Για καταβολή**	**1.281,73**	**11.972,89**	**1.281,73**	**0,00**
	Για επιστροφή				
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα		**9.644,13**		**5.076,69**	**4.567,44**

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

3)Επί της υπ' αριθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	160.633,99	176.931,32	160.633,99	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	153.650,61	133.921,03	133.921,03	19.729,58
Φόρος εκροών	38.552,16	42.463,52	38.552,16	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	38.880,83	34.120,84	34.120,84	4.759,99
Πιστωτικό υπόλοιπο	328,67			
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.342,68	4.431,32	4.431,32
Πρόστιμο αρθρου 58Α		4.171,35	2.215,66	2.215,66
Σύνολο φόρου για καταβολή		**12.514,03**	**6.646,98**	**6.646,98**
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	**328,67**			**328,67**

4)Επί της υπ' αριθμ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	113.939,18	153.646,53	113.939,18	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	116.291,57	114.866,82	114.866,82	1.424,75
Φόρος εκροών	27.345,40	36.875,17	27.345,40	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	28.591,36	27.906,53	27.906,53	684,83
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.245,96		561,13	684,83
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.968,64		
Πρόστιμο άρθρου 58Α		4.484,32		
Σύνολο φόρου για καταβολή		**13.452,96**		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	**1.245,96**		**561,13**	**684,83**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Μαβινίδου Κυράτσα

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.