



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 05.05.2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 1871

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 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)».

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

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία και έδρα τον κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων: α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020 και δ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία 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:

- i. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 21.783,56 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 10.891,78 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **32.675,34 ευρώ**.
- ii. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 24.310,88 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 12.155,44 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **36.466,32 ευρώ**.
- iii. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 4.173,83 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 2.086,92 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 6.260,75 ευρώ** και μηδενικό υπολοίπου φόρου για έκπτωση (αντί του δηλωθέντος ποσού των 9.228,54 ευρώ).
- iv. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 12.851,94 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 6.425,97 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 19.277,91 ευρώ** και μηδενικό υπολοίπου φόρου για έκπτωση (αντί του δηλωθέντος ποσού των 12.877,13 ευρώ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα την δυνάμει της αριθ. εντολής ελέγχου γραφείου εισοδήματος, και ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2020-31.12.2021 του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας.

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

1. Μη νόμιμη συνδρομή προϋποθέσεων για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και, συνακόλουθα μη νόμιμος προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων.
2. Πλημμελής, αόριστη και μη επαρκής αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων και της έκθεσης ελέγχου. Πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου ως προς τον σχηματισμό των συντελεστών μικτού κέρδους, την παραδοχή φύρας και την εξαγωγή των τελικών συμπερασμάτων.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων κερδών λόγω μη ορθής αποτύπωσης της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης και μη συνεκτίμησης κρίσιμων παραγόντων των χρήσεων 2020 και 2021.
4. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή

περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ορίζονται τα εξής:

«Μέθοδος προσδιορισμού «εσόδων»

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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α` 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζονται τα εξής:

«Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

2. 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, σύμφωνα με την αριθ. **A.1293/23.07.2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά»:

«Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. ...

Άρθρο 5 Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. **A.1008/20.01.2020** (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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»:

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.

2.2

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.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, περαιτέρω με την **Ε.2015/31.01.2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ως κάτωθι:

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

Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ'εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. 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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή

η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. 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.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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, σύμφωνα με την Ε.2016/31.01.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, ως κάτωθι:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

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

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

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

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα :

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

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

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων = $\frac{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}}{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ}}$

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = $1 - \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων}$

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση :

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = $\frac{\text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ}}{\text{Αναλογία (\%) κόστους πωληθέντων}}$

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	170.000 €
Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Α)	50.000 €
Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Β)	80.000 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογος) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	30 €
Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	20€

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	50 €
Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	40 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Α)	$(50-30)/50 = 0,40$ ή 40%
Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Β)	$(40-20)/40 = 0,50$ ή 50%

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων έχει ως ακολούθως:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Α)	$1 - 0,40 = 0,60$ ή 60%
Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Β)	$1 - 0,50 = 0,50$ ή 50%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:
Κόστος πωληθέντων / ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α)	$50.000 / 0,60 = 83.333,33$ €
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β)	$80.000 / 0,50 = 160.000,00$ €

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α)	83.333,33€
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β)	160.000,00 €
Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων	243.333,33 €
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	170.000,00 €
Διαφορά	73.333,33 €

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 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 επί του κόστους πωλήσεων = $(\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}) / \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}$

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ $(1 + \text{Αναλογία} (\%) \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων})$

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα έσοδα άνευ ΦΠΑ	140.000,00 €
Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	50.000,00 €
Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	80.000,00 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογο) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	100 €
Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	120 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	130 €
Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	150 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Α)	$(130-100)/100 = 0,30$ ή 30%
Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Β)	$(150-120)/120 = 0,25$ ή 25%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο: Κόστος πωληθέντων Χ (1 + Αναλογία (%)) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων) ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α)	$50.000 \times (1 + 0,30)$ 65.000 €
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β)	$80.000 \times (1 + 0,25)$ 100.000 €

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α)	65.000
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β)	100.000
Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων	165.000
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	140.000
Διαφορά εσόδων	25.000

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

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

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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 άσκει 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 τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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 τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

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.».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2020-31.12.2021, βάσει του άρθρου 26 του ΚΦΔ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην ομόρρυθμη επιχείρηση, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014, με κύρια δραστηριότητα την Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση - πρόσκληση του ελέγχου με την οποία ενημερώθηκε η προσφεύγουσα για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος διότι τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ, επιπλέον αφού ελήφθησαν υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία, οι υποβληθείσες δηλώσεις με τις αντίστοιχες εκκαθαρίσεις τους, η φύση και το είδος των εργασιών της οντότητας, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών κρίθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος, βάσει της από 01.10.2025 εισήγησης της ελέγκτριας. 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 επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

«- ... σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση που προσκόμισε στον έλεγχο ο διαχειριστής της ελεγχόμενης δεν διαφύλαξε την ταμειακή μηχανή με αρ. μητρώου καθώς και τα αρχεία που προκύπτουν από αυτή. Επομένως δεν μπορούν να επαληθευτούν και να εξακριβωθούν τα πραγματικά έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας. Σχετικά επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 57 του ν.5104/2024 ποσού 2.500 ευρώ. Η έκθεση ελέγχου με αρ. και η πράξη επιβολής προστίμου με αρ.....αναρτήθηκαν με αρ. καταχώρησης

- Έχει καταλογιστεί πρόστιμο 1.000 ευρώ (αριθμός Χ.Κ, ...) για παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (άρθρο 58Α) την 06/08/2020 και με ημ/νια έκδοσης της πράξης την 17/11/2020».

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, από κοινού με τον Υποδιευθυντή και την Επόπτρια ελέγχου, μετά από εισήγηση της υπαλλήλου που έφερε την εντολή ελέγχου, εξέδωσε την υπ' αριθ. πρωτ. οικ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ΤΜΗΜΑ Απόφαση για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου (αρχή των αναλογιών) του άρθρου 32§1 περ. α' ν.5104/2024 (ΚΦΔ).

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στην υπό κρίση περίπτωση ακολουθήθηκαν οι κάτωθι διαδικασίες προκειμένου για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου;

«... Ο έλεγχος για λόγους μη αμφισβήτησης, για να προσδιορίσει την φορολογητέα ύλη ζήτησε από τον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης να προσκομίσει για τα φορολογικά έτη 2020-2021 :

-Τα στελέχη των Τιμολογίων Πώλησης.

- Κατάσταση στην οποία να απεικονίζονται οι απαιτούμενες πρώτες ύλες για την παρασκευή των πωλούμενων ειδών όπως ψωμί, παξιμάδι καθώς και οι τιμές πώλησης αυτών.

-Κατάσταση στην οποία να απεικονίζονται τα πιο κινήσιμα/εμπορεύσιμα προϊόντα από τους βασικούς προμηθευτές καθώς και οι τιμές πώλησης αυτών.

Με τον τρόπο αυτό (λαμβάνοντας ένα σχετικά αντιπροσωπευτικό δείγμα κόστους πωληθέντων) αφενός θα βρεθεί το πραγματικό κέρδος που εμπεριέχουν τα προσκομισθέντα Τιμολόγια Πώλησης και αφετέρου θα προκύψει ένα αξιόπιστο περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω παρατίθεται αναλυτικά η μεθοδολογία υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος βάσει της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.

Αναφορικά με τις τιμές αγοράς ο έλεγχος απέστειλε σε όλους τους βασικούς προμηθευτές μέσω email προσκλήσεις παροχής πληροφοριών, για να συγκεντρώσει την μέση τιμή αγοράς ανά είδος για κάθε ελεγχόμενο έτος. Στις ως άνω προσκλήσεις του ελέγχου ανταποκρίθηκαν όλοι. Ο έλεγχος, συγκεντρώνοντας τις τιμές αγοράς ανά πωλούμενο προϊόν ή αντίστοιχα των πρώτων υλών προχώρησε με αξιόπιστο τρόπο στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων.

Φορολογικό έτος 2020

Οι βασικές κατηγορίες προϊόντων που εμπορεύεται η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι :

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	% ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	34.447,95	43,17
ΚΑΦΕΣ	8.059,50	10,10
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ)	37.278,18	46,73
ΣΥΝΟΛΟ	79.785,63	100

ΣΗΜΕΙΩΣΗ :Το βασικό συστατικό για να παραχθεί το ψωμί-παξιμάδι είναι το αλεύρι. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος θεώρησε ότι οι αγορές από την επιχείρηση που κατά κύριο λόγο προμηθεύει την ελεγχόμενη με αλεύρι αποτελούν και το κόστος πωληθέντων του ψωμιού - παξιμαδιού.

Ο έλεγχος έχοντας στη διάθεση του τις καταστάσεις που μας απέστειλε ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης και τις μέσες τιμές αγοράς ανά ελεγχόμενο έτος διεξάγει τα παρακάτω αποτελέσματα ανά κατηγορία προϊόντων :

-ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΛΕΥΡΙ

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΨΩΜΙ ΜΕ ΑΛΕΥΡΙ Τ 90% ΜΙΣΟΥ ΚΙΛΟΥ	0,235	0,70	2,98
ΨΩΜΙ ΜΕ ΑΛΕΥΡΙ Τ 70% ΜΙΣΟΥ ΚΙΛΟΥ	0,18	0,70	3,88
ΠΑΞΙΜΑΔΙ ΚΡΙΘΑΡΕΝΙΟ 900 ΓΡ	0,47	2,21	4,70
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			3,85

Ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη ότι η κατανάλωση του ψωμιού συγκριτικά με την κατανάλωση του παξιμαδιού, θα ήταν μεγαλύτερη και μη έχοντας την δυνατότητα να προσδιορίσει το ποσοστό της συμμετοχής του παξιμαδιού στα παρασκευάσματα από αλεύρι, υπολογίζει την μέση αναλογία της άνω κατηγορίας μόνο με τα προϊόντα ψωμιού ήτοι: 3,43 (2,98 + 3,88/2)

- ΚΑΦΕΣ

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΚΑΦΕΣ (ΔΙΠΛΟΣ ESPRESSO)	0,418	1,327	3,17

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Επισυνάπτεται κατάσταση η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Σημειώματος Διαπιστώσεων στην οποία αναλύεται πως προκύπτει το κόστος αναφορικά με τα προϊόντα που παράγει η ελεγχόμενη.

- ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΜΙΛΚΦΙΝ ΣΟΚΟΛΑΤΑ ΜΕ ΚΟΜ.ΣΟΚΟΛ.	0,50	1,33	2,66
ΖΑΜΠΟΝΟΥΤΥΡΟΠΙΤΑ ΠΑΤΗΤΗ ΚΤΨ	0,898	1,77	1,97
ΤΥΡΟΠΙΤΑ ΜΙΣΟΦΕΓΓΑΡΗ ΚΤΨ	0,451	0,885	1,96
ΣΠΑΝΑΚΟΥΤΥΡΟΠΙΤΑ ΧΩΡΙΑΤΙΚΗ ΤΡΙΓΩΝΗ ΚΤΨ	0,818	1,062	1,29
PIZZA 6 ΤΕΜ 240ΓΡ. ΚΤΨ	5,00	8,85	1,77
ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΣΟΚΟΛΑΤΑΣ ΠΡΟΣΤ/ΝΟ ΚΤΨ	0,55	0,885	1,61
ΚΟΥΛΟΥΡΙ ΟΛΙΚΗΣ ΑΝΘΟΤΥΡΟ ΚΤΨ	0,70	1,327	1,89
ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΜΑΡΓΑΡΙΝΗ ΚΤΨ	0,32	0,708	2 21
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,92

ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΠΙΤΣΑ ΜΑΡΓΑΡΙΤΑ 30CM	2,82	4,425	1,57
ΝΤΟΝΑΤ ΛΟΥΚΟΥΜΑΣ 1001	0,53	1,15	2,17
ΚΟΥΡΟΣΦΟΛΙΑΤΑ HOT-DOG ΜΟΥΣΤ/ΚΕΤΣΑΠ	0,60	1,37	1,96
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,90

ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΜΙΥΦΦΙΝ ΒΑΝΙΛΙΑ	0,70	1,327	1,89
ΣΟΚΟΛΑΤΑ	0,69	1,327	1,92
ΤΣΙΑΠΑΤΑ ΠΟΛΥΣΠ	0,486	0,885	1,82
ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΒΟΥΤ.ΓΙΓΑΣ	0,655	1,062	1,62
ΤΣΙΑΠΑΤΑ 120ΓΡ.	0,431	0,708	1,64
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,78

ΠΡΟΤΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΣΤΑΦΙΔΑΣ ΚΤΨ	0,54	1,062	1,97
ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΣΟΚΟΛΑΤΑΣ ΚΤΨ	0,54	1,062	1,97
ΜΠΑΓΚΕΤΑ ΧΩΡΙΑΤΙΚΗ ΜΕ ΣΙΣΑΜΙ I	0,50	0,708	1,41
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,78

ΠΡΟΤΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
DONUTS ΕΚΛΕΡ ΠΡΑΛΙΝΑ ΦΟΥΝΤΟΥΚ ΣΟΚΟΛ ΓΑΛΑ	0,79	1,327	1,68
ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΜΗΛΟΥ ΣΤΟΦΑΡΙΣΜΕΝΑ	0,67	1,327	1,98
ΚΡΟΥΑΣΑΝ -ΠΡΑΛΙΝΑ ΣΤΟΦΑΡΙΣΜΕΝΑ	0,67	1,327	1,98
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,88

Η ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΛΟΙΠΑ ΕΙΔΗ ΕΙΝΑΙ 1,852

Φορολογικό έτος 2021

Οι βασικές κατηγορίες προϊόντων που εμπορεύεται η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι :

ΠΡΟΙΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	% ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	30.126,98	23,47
ΚΑΦΕΣ	20.648,94	16,08
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ,	77.599,21	60,45
ΣΥΝΟΛΟ	128.375,13	100

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Το βασικό συστατικό για να παραχθεί το ψωμί-παξιμάδι είναι το αλεύρι. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος θεώρησε ότι οι αγορές από την επιχείρηση που κατά κύριο λόγο προμηθεύει την ελεγχόμενη αλεύρι αποτελούν και το κόστος πωληθέντων του Ψωμιού - παξιμαδιού.

Ο έλεγχος έχοντας στη διάθεση του τις καταστάσεις που μας απέστειλε ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης και τις μέσες τιμές αγοράς ανά ελεγχόμενο έτος διεξάγει τα παρακάτω αποτελέσματα ανά κατηγορία προϊόντων

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΨΩΜΙ ΜΕ ΑΛΕΥΡΙ Τ 90 % ΜΙΣΟΥ ΚΙΛΟΥ	0,25	0,70	2,80
ΨΩΜΙ ΜΕ ΑΛΕΥΡΙ Τ 70 % ΜΙΣΟΥ ΚΙΛΟΥ	0,19	0,70	3,68
ΠΑΞΙΜΑΔΙ ΚΡΙΘΑΡΕΝΙΟ 900 ΓΡ	0,47	2,21	4,51
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			3,30

Ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη ότι η κατανάλωση του ψωμιού συγκριτικά με την κατανάλωση του παξιμαδιού θα ήταν μεγαλύτερη και μη έχοντας την δυνατότητα να προσδιορίσει το ποσοστό της συμμετοχής του παξιμαδιού στα παρασκευάσματα από αλεύρι υπολογίζει την μέση αναλογία της άνω κατηγορίας μόνο με τα προϊόντα ψωμιού ήτοι: 3,24 (2,80 + 3,68/2)

-ΚΑΦΕΣ

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΚΑΦΕΣ (ΔΙΠΛΟΣ ESPRESSO)	0,42	1,327	3,16

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Επισυνάπτεται κατάσταση η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Σημειώματος Διαπιστώσεων στην οποία αναλύεται πως προκύπτει το κόστος αναφορικά με τα προϊόντα που παράγει η ελεγχόμενη.

- ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ

Αναφορικά με αυτή την κατηγορία προϊόντων ο έλεγχος δεν έχει στην διάθεση του το ίδιο δείγμα με το φορολογικό έτος 2020 γιατί αρκετοί από τους κωδικούς που μας υπέδειξε ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν «δουλεύονται» το φορολογικό έτος 2021, σύμφωνα με τα στοιχεία που μας απέστειλαν οι προμηθευτές.

Ο έλεγχος εντόπισε τα ποιο «κνήσιμα» προϊόντα του 2021 και ζήτησε τις τιμές πώλησης πλην όμως δεν έλαβε απάντηση από την ελεγχόμενη οντότητα. Παραθέτουμε παρακάτω τα προϊόντα που πωλούνται το 2021 και εμπεριέχονται στην κατάσταση που μας απέστειλε ο διαχειριστής της ελεγχόμενης. Όσο αφορά τις τιμές πώλησης λαμβάνουμε εκείνες του 2020 (που είναι και προς όφελος της ελεγχόμενης).

ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΖΑΜΠΟΝΟΤΥΡΟΠΙΤΑ ΠΑΤΗΤΗ ΚΤΨ	0,93	1,77	1,90
ΤΥΡΟΠΙΤΑ ΜΙΣΟΦΕΓΓΑΡΗ ΚΤΨ	0,47	0,885	1,88
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,89

ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΠΙΤΣΑ ΜΑΡΓΑΡΙΤΑ 30CM	2,81	4,425	1,57
ΝΤΟΝΑΤ ΛΟΥΚΟΥΜΑΣ 1001	0,52	1,15	2,22
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,89

ΠΡΟΪΟΝ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΤΣΙΑΠΑΤΑ ΠΟΛΥΣΠ.	0,486	0,885	1,82
ΚΡΟΥΑΣΑΝ ΒΟΥΤ.ΓΙΓΑΣ	0,66	1,062	1,61
ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ			1,71

Η μέση αναλογία όλων των προμηθευτών από τα λοιπά είδη είναι 1,83 έναντι του συντελεστή 1,852 που προέκυψε το 2021. Λόγω του ότι η απόκλιση από το προηγούμενο έτος είναι μικρή και ευνοϊκότερη για την ελεγχόμενη επιχείρηση ο έλεγχος αποδέχεται την αναλογία του 1,83 για την κατηγορία των λοιπών ειδών.

Κατόπιν των ανωτέρω υπολογισμών και για λόγους χρηστής διοίκησης και με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής οικονομικής εικόνας της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο παρών έλεγχος αποδέχεται ένα ποσοστό φύρας ύψους 15% και η αναλογία περιθωρίου κέρδους ανά κατηγορία διαμορφώνεται ως εξής :

Φορολογικό έτος 2020

ΠΡΟΪΟΝ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	2,91 (3,43*15%)
ΚΑΦΕΣ	2,69 (3,17*15%)
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ, ΚΡΟΥΑΣΑΝ Κ.Α.)	1,57 (1,85*15%)

Φορολογικό έτος 2021

ΠΡΟΪΟΝ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	2,75 (3,24*15%)
ΚΑΦΕΣ	2,69 (3,16*15%)
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ(ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ, ΚΡΟΥΑΣΑΝ Κ.Α.)	1,55 (1,83*15%)

Σύμφωνα με την ανωτέρω ανάλυση και την εύρεση του κόστους ανά κατηγορία προσδιορίζουμε τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν ανά ελεγχόμενο έτος:

Φορολογικό έτος 2020

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	34.447,95	2,91	100.243,53
ΚΑΦΕΣ	8.059,50	2,69	21.680,05
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ)	37.278,18	1,57	58.526,74
ΣΥΝΟΛΟ	79.785,63		180.450,32

Φορολογικό έτος 2021

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	30.126,98	2,75	82.849,19
ΚΑΦΕΣ	20.648,94	2,69	55.545,65
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ)	77.599,21	1,55	120.278,77
ΣΥΝΟΛΟ	128.375,13		258.673,61

Επομένως τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης υπολογίζονται με βάση την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού και ανέρχονται το φορολογικό έτος 2020 στο ποσό των 180.450,32 € και το φορολογικό έτος 2021 στο ποσό των 258.673,61€.

Συγκεντρωτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των εσόδων φαίνονται στον παρακάτω Πίνακα όπου προκύπτουν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα..

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2020	2021
ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	88.587,22	132.248,66
ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	180.450,32	258.673,61

ΔΙΑΦΟΡΑ	91.863,10	126.424,95
---------	-----------	------------

Επομένως λαμβάνοντας υπόψιν τα μεγαλύτερα έσοδα, όπως προκύπτουν με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου, προσδιορίζεται και το κέρδος από την επιχειρηματική του δραστηριότητα για τα ελεγχόμενα έτη

Ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ. 43/2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, επί του οποίου δεν ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης, κατά την εφαρμογή της «αρχής των αναλογιών» προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα και εκδόθηκαν τα οριστικά αποτελέσματα ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	88.587,22	180.450,32	91.863,10
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	79.785,63	79.785,63	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	8.801,59	100.664,69	91.863,10
ΜΕΙΟΝ (-) ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	26.572,70	26.572,70	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΟΥ	-17.771,11	74.091,99	91.863,10
ΜΕΙΟΝ (-) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ (+) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	4.968,62	4.968,62	0,00
ΠΛΕΟΝ (+) ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	11.704,24	11.704,24
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-12.802,49	90.764,85	103.567,34
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	132.248,66	258.673,61	126.424,95
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	120.175,13	128.375,13	8.200,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	12.073,53	130.298,48	57.904,00
ΜΕΙΟΝ (-) ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	34.081,20	34.081,20	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΟΥ	-22.007,67	96.217,28	118.224,95
ΜΕΙΟΝ (-) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ (+) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	6.304,69	6.304,69	0,00
ΠΛΕΟΝ (+) ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	7.982,05	7.982,05
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-15.702,98	110.504,02	126.707,00

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., τα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα ύψους 91.863,10 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 126.424,95 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, κατανεμήθηκαν με βάση τις αναλογίες που προέκυψαν από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ
13%	75.785,84	85,55%	78.588,88	10.216,55
24%	12.801,38	14,45%	13.274,21	3.185,81
ΣΥΝΟΛΑ	88.587,22	100%	91.863,10	13.402,36

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ
13%	131.632,01	99,52%	125.830,11	16.357,91
24%	616,65	0,48%	594,20	142,61
ΣΥΝΟΛΑ	132.248,66	100%	126.424,95	16.500,52

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρονται τα κάτωθι:

- Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σημειώνεται ότι εν προκειμένω ο έλεγχος προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης καθότι βάσει της φορολογικής της εικόνας έχουν εφαρμογή για τα υπό κρίση έτη οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ και για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ο έλεγχος επέλεξε την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών. Στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου, κατόπιν επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, των υποβληθεισών δηλώσεων, την φύση και το είδος εργασιών της εν λόγω επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι εν προκειμένω συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς δεν διαφύλαξε την ταμειακή μηχανή με αρ. μητρώου και εκ του λόγου αυτού δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα για αυτή λογιστικά αρχεία, ενώ πέραν αυτού για το φορολογικό έτος 2020 έχει και διαπιστωθείσα και καταλογισθείσα παράβαση μη έκδοσης. Κατόπιν αυτών επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος η αρχή των αναλογιών, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης συνδρομής προϋποθέσεων για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου τυγχάνει αβάσιμη.
- Όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης ειδικούς και επαρκούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος, διότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει των εσωτερικών στοιχείων που δόθηκαν από την ίδια και των προμηθευτών της, τα εξ αυτού συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε ως μειωτικό στοιχείο του μικτού κέρδους της το 15%, καθώς δεν λήφθηκε υπόψη η πραγματική λειτουργία της επιχείρησης και δεν συνεκτιμήθηκαν κρίσιμοι εξωτερικοί παράγοντες

(πανδημία) κατά τις χρήσεις 2020 και 2021, με εκτεταμένους περιορισμούς στην οικονομική δραστηριότητα και σημαντικές επιπτώσεις στη λειτουργία της λιανικής και ιδίως της εστίασης και συναφών δραστηριοτήτων. Οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τον περιορισμό της οικονομικής δραστηριότητας κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, τυγχάνουν βάσιμοι, ως εκ τούτου με την παρούσα Απόφαση λαμβάνεται μειωτικά στο μικτό περιθώριο κέρδος το ποσοστό 20%, η εν λόγω ιδιαίτερη περίπτωση, ως εκ τούτου η αναλογία περιθωρίου κέρδους ανά κατηγορία διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2020

ΠΡΟΪΟΝ	ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΔΕΔ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	2,91 (3,43*15%)	2,74 (3,43*20%)
ΚΑΦΕΣ	2,69 (3,17*15%)	2,54 (3,17*20%)
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ, ΚΡΟΥΑΣΑΝ Κ.Α.)	1,57 (1,85*15%)	1,48 (1,85*20%)

Φορολογικό έτος 2021

ΠΡΟΪΟΝ	ΕΛΕΓΧΟΣ - ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΔΕΔ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	2,75 (3,43*15%)	2,59 (3,24*20%)
ΚΑΦΕΣ	2,69 (3,16*15%)	2,56 (3,16*20%)
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ, ΚΡΟΥΑΣΑΝ Κ.Α.)	1,55 (1,83*15%)	1,46 (1,83*20%)

Σύμφωνα με την ανωτέρω ανάλυση και την εύρεση του κόστους ανά κατηγορία προσδιορίζουμε τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν ανά ελεγχόμενο έτος:

Φορολογικό έτος 2020

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΕΛΕΓΧΟΣ - ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΣ - ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΔΕΔ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	34.447,95	2,91	100.243,53	2,74	94.387,38
ΚΑΦΕΣ	8.059,50	2,69	21.680,05	2,54	20.471,13
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ)	37.278,18	1,57	58.526,74	1,48	55.171,71
ΣΥΝΟΛΟ	79.785,63		180.450,32		170.030,22

Φορολογικό έτος 2021

ΠΡΟΪΟΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΕΛΕΓΧΟΣ - ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΣ - ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΔΕΔ
ΨΩΜΙ-ΠΑΞΙΜΑΔΙ	30.126,98	2,75	82.849,19	2,59	78.028,88
ΚΑΦΕΣ	20.648,94	2,69	55.545,65	2,53	52.241,82
ΛΟΙΠΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (ΣΦΟΛΙΑΤΟΕΙΔΗ)	77 599,21	1,55	120.278,77	1,46	113.294,85
ΣΥΝΟΛΟ	128.375,13		258.673,61		243.565,54

Επομένως τα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης υπολογίζονται με βάση την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού και ανέρχονται το φορολογικό έτος 2020 στο ποσό των 170.030,22 € και το φορολογικό έτος 2021 στο ποσό των 243.565,54€.

Συγκεντρωτικά τα αποτελέσματα σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των εσόδων φαίνονται στον παρακάτω Πίνακα όπου προκύπτουν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα.

	2020		2021	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΕΔ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΕΔ
ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	88.587,22	88.587,22	132.248,66	132.248,66
ΕΛΕΓΧΟΣ - ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ	180.450,32	170.030,22	258.673,61	243.565,54
ΔΙΑΦΟΡΑ	-91.863,10	-81.443,00	-126.424,95	-111.316,88

Επομένως λαμβάνοντας υπόψιν τα μεγαλύτερα έσοδα, όπως προκύπτουν με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου, προσδιορίζεται και το κέρδος από την επιχειρηματική της δραστηριότητα για τα υπό κρίση έτη ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	88.587,22	180.450,32	170.030,22	81.443,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	79.785,63	79.785,63	79.785,63	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	8.801,59	100.664,69	90.244,59	81.443,00
ΜΕΙΟΝ (-) ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	26.572,70	26.572,70	26.572,70	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΟΥ	-17.771,11	74.091,99	63.671,89	81.443,00
ΜΕΙΟΝ (-) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ (+) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	4.968,62	4.968,62	4.968,62	0,00

ΠΛΕΟΝ (+) ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	11.704,24	11.704,24	11.704,24
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-12.802,49	90.764,85	80.344,75	93.147,24

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	132.248,66	258.673,61	243.565,54	111.316,88
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	120.175,13	128.375,13	128.375,13	8.200,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	12.073,53	130.298,48	115.190,41	103.116,88
ΜΕΙΟΝ (-) ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	34.081,20	34.081,20	34.081,20	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΟΥ	-22.007,67	96.217,28	81.109,21	103.116,88
ΜΕΙΟΝ (-) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ (+) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	6.304,69	6.304,69	6.304,69	0,00
ΠΛΕΟΝ (+) ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	7.982,05	7.982,05	7.982,05
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-15.702,98	110.504,02	95.395,95	111.098,93

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., τα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα ύψους 81.443,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 111.316,88 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021, κατανεμήθηκαν με βάση τις αναλογίες που προέκυψαν από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΩΝ
13%	75.785,84	85,55%	78.588,88	69.674,49	9.057,68
24%	12.801,38	14,45%	13.274,21	11.768,51	2.824,44
ΣΥΝΟΛΑ	88.587,22	100%	91.863,10	81.443,00	11.882,13

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΩΝ
13%	131.632,01	99,52%	125.830,11	110.782,56	14.401,73
24%	616,65	0,48%	594,20	534,32	128,24
ΣΥΝΟΛΑ	132.248,66	100%	126.424,95	111.316,88	14.529,97

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία και έδρα τον και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων: α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020 και δ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			90.764,85	80.344,75	80.344,75
ή ζημιά		12.802,49			-12.802,49
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		21.783,56	19.282,74	19.282,74
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		2.000,00	2.000,00	2.000,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			10.891,78	9.641,37	9.641,37

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.000,00	34.675,35	30.924,11	28.924,11
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		88.587,22	180.450,31	170.030,22	81.443,00
Αξία φορολογητέων εισροών		87.989,09	87.989,09	87.989,09	
Φόρος εκροών		12.924,49	26.326,86	24.806,62	11.882,13
Υπόλοιπο φόρου εισροών		22.153,03	22.153,03	22.153,03	
Πιστωτικό υπόλοιπο		9.228,54			9.228,54
Χρεωστικό υπόλοιπο			4.173,83	2.653,59	2.653,59
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			2.086,92	1.326,80	
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			6.260,75	3.980,39	3.980,39
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	9.228,54			9.228,54
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			110.504,02	95.395,95	95.395,95
ή ζημιά		15.702,98			-15.702,98
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		24.310,88	20.987,11	20.987,11
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	2.000,00	2.000,00	2.000,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		12.155,44	10.493,55	10.493,55
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.000,00	38.466,33	33.480,66	31.480,66
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024) /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		132.248,66	258.672,97	243.565,54	111.316,88
Αξία φορολογητέων εισροών		145.380,57	145.380,57	145.380,57	0,00
Φόρος εκροών		17.260,16	33.760,69	31.790,13	14.529,97
Υπόλοιπο φόρου εισροών		30.137,29	20.908,75	20.908,75	9.228,54
Πιστωτικό υπόλοιπο		12.877,13			12.877,13
Χρεωστικό υπόλοιπο			12.851,94	10.881,38	10.881,38
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			6.425,97	5.440,69	5.440,69
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			19.277,91	16.322,07	16.322,07
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	12.877,13			12.877,13
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

(ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.