



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 23-01-2023

Αριθμ. Αποφ.:208

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. – **ΟΕ.**» με **ΑΦΜ**, κύρια

δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια», με έδρα στην, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)...**/26-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **β)...**/26-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **γ)...**/27-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, **δ)...**/27-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017,**ε)...**/26-07-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 & **στ)...**/26-07-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 30-09-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. ... – **Ο.Ε.**» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../26-07-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.817,84€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 1.908,92€, ήτοι **συνολικό ποσό 5.726,76€.**
- Με την με αριθμό **.../26-07-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 75.058,47€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 37.529,24€, ήτοι **συνολικό ποσό 112.587,71€.**
- Με την με αριθμό **.../27-07-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. **ποσού 17.510,60€.**
- Με την με αριθμό **.../27-07-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. **ποσού 50.362,93€.**

- Με την με αριθμό **.../26-07-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **9.085,24€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση αγαθών καθαρής αξίας 75.710,34€, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με έμμεση τεχνική.
- Με την με αριθμό **.../26-07-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **25.181,46€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση αγαθών καθαρής αξίας 209.845,55€, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με έμμεση τεχνική.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 26-07-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Κ.Φ.Δ., που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής στην προσφεύγουσα επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ. .../30-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ. .../30-7-2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018. Επίσης, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά οι υπ' αριθμ. .../11-1-2022, ../2-2-2022, ../3-2-2022 & .../9-2-2022 προσκλήσεις προσκόμισης φορολογικών αρχείων και παροχής πληροφοριών. Η προσφεύγουσα παρείχε τα ζητούμενα στοιχεία, αλλά δεν προσκόμισε τα φορολογικά παραστατικά του έτους 2016 λόγω απώλειας, καθώς και τα βιβλία συντήρησης των εν χρήσει Φ.Τ.Μ. και τον ηλεκτρονικό ψηφιακό δίσκο με τα δεδομένα της φορολογικής μνήμης των Φ.Τ.Μ.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και απέρριψε δαπάνες ύψους 13.824,76€ στο φορολογικό έτος 2016 και δαπάνες ύψους 73.913,57€ στο φορολογικό έτος 2017. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 της Α.1293/2019 διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος και ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Από τα τιμολόγια αγοράς των κύριων προμηθευτών των ειδών: ποτά, καφέ, τσάι, σοκολάτα και αναψυκτικά, αντίγραφα των οποίων έλαβε ο έλεγχος κατόπιν αλληλογραφίας από τους προμηθευτές για το φορολογικό έτος 2016, προσδιορίστηκε η τιμή αγοράς, ενώ από τον τιμοκατάλογο προσδιορίστηκε η τιμή πώλησης των αντίστοιχων ειδών. Οι ανωτέρω τιμές ήταν σταθερές εντός του κάθε έτους, ενώ στις περιπτώσεις που διέφεραν ο έλεγχος επέλεξε την χαμηλότερη τιμή. Βάσει αυτών ο έλεγχος προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους του κάθε είδους. Στη συνέχεια, προσδιόρισε το μέσο όρο του περιθωρίου μικτού κέρδους στα αλκοολούχα ποτά και στα μη αλκοολούχα ροφήματα, λαμβάνοντας για τα τελευταία το

χαμηλότερο συντελεστή. Βάσει του ποσοστού συμμετοχής των αλκοολούχων και μη αλκοολούχων ειδών στις συνολικές αγορές προσδιορίστηκε το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους σε 174,52% στο φορολογικό έτος 2016 και 176,76% στο φορολογικό έτος 2017. Οι ως άνω συντελεστές εφαρμόστηκαν στο κόστος πωληθέντων κάθε χρήσης και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα.

Στη φορολογία Φ.Π.Α., ο φόρος εκροών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανά συντελεστή, σύμφωνα με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Επί της διαφοράς των ακαθαρίστων εσόδων μεταξύ των δηλώσεων με αυτά του ελέγχου όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, επιβλήθηκαν πρόστιμα μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε κάθε ελεγχόμενο έτος.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το υπ' αριθμ. .../2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, επί του οποίου, η τελευταία υπέβαλε το υπ' αριθμ./26-05-2022 υπόμνημα. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον οποίο, η τιμή αγοράς ανά μερίδα στα ποτά, τον καφέ και τη σοκολάτα είναι μικρότερη από αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος, με αποτέλεσμα να μειωθεί το περιθώριο κέρδους σε 136,49% στο φορολογικό έτος 2016 και 134,44% στο φορολογικό έτος 2017 και απέρριψε τους λοιπούς ισχυρισμούς. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Παράλειψη αναμόρφωσης των δηλωθέντων αποτελεσμάτων λόγω μεταφοράς της ζημίας από προηγούμενες χρήσεις. Η ζημία προηγούμενων χρήσεων που έχει δηλωθεί, έστω και αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο, αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός πενταετίας. Ως εκ τούτου, το προκύψαν κέρδος των 13.164,96€ στο έτος 2016 θα «μετατραπεί» σε ζημία ύψους 86.101,59€ και επομένως ακυρώνεται ολοσχερώς ο επιβληθείς φόρος, ενώ στο έτος 2017 το προκύψαν κέρδος από 258.822,32€ θα μειωθεί σε 178.575,08€ και ο επιβληθείς φόρος μεταρρυθμίζεται σε 34.907,55€.
2. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Η ελεγκτική διαδικασία χαρακτηρίζεται από μία γενικότητα και αοριστία, η οποία την καθιστά ανεπίδεκτη οιασδήποτε εκτίμησης. Ο έλεγχος δεν παραθέτει πραγματικά στοιχεία ικανά να τεκμηριώσουν το πόρισμα στο οποίο καταλήγει και καταφεύγει σε εικασίες και αοριστολογίες. Ο καταλογισμός προστίμων και άλλων κυρώσεων για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στηρίζεται αποκλειστικά σε συμπερασματικές παραδοχές και υποθέσεις και επομένως η κρίση του ελέγχου είναι αβάσιμη και στερείται αποδεικτικής δύναμης.

3. Μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών κατά παράβαση του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Η φορολογική αρχή διαπιστώνει τη μη έκδοση στοιχείων το πρώτον, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής και εν συνεχεία χρησιμοποιεί το πόρισμά της για να δικαιολογήσει την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής για να το διαπιστώσει.
4. Άκυρες οι πράξεις καταλογισμού του Φ.Π.Α (2^η& 4^η), καθόσον ερείδονται σε μη σύννομη έκθεση ελέγχου η οποία δεν προέβη σε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α., αλλά δέχθηκε αυτούσια τα αποτελέσματα από την έκθεση ελέγχου του φόρου εισοδήματος που προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική. Δεν υπάρχει οποιαδήποτε δέσμευση της φορολογίας του Φ.Π.Α. από τη φορολογία εισοδήματος, αφού δεν υπάρχει ταυτότητα νομικής αιτίας. Οι διατάξεις είναι διαφορετικές με συνέπεια έσοδο που υπόκειται στη φορολογία εισοδήματος πιθανόν να μην αποτελεί φορολογητέα εκροή. Ο τεκμαρτός προσδιορισμός του Φ.Π.Α. παραβιάζει την πάγια νομολογία του ΔΕΕ.
5. Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις (5^η&6^η) επιβολής προστίμων του άρ. 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη παράβαση και δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί η παράβαση συμπερασματικά. Οι αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261-3262/1994). Δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου σε περίπτωση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) 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 υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των

οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

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».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της **παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4174/2013** εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν 4172/2013**, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " *1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:*

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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](#).

.....

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

[...]

Η προϋπόθεση της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

[...]

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)....

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση την με αριθμό .. πρόσκληση (αρ.πρωτ. .../11-01-2022), με την οποία ζήτησε το σύνολο των φορολογικών αρχείων της προσφεύγουσας (μηνιαία κατάσταση εσόδων – εξόδων, πρωτότυπα παραστατικά, εξοφλήσεις, καταστάσεις μισθοδοσίας κλπ). Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση, όμως με την από 16-8-2021 υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της, κ....., δήλωσε ότι απώλεσε τα τιμολόγια αγοράς της χρήσης 2016, προσκομίζοντας αντί αυτών την καρτέλα πελάτη του προμηθευτή Α.Ε. με ΑΦΜ:, καρτέλα πελάτη του προμηθευτή ... & Ο.Ε. και φωτοαντίγραφο ενός τιμολογίου από τον προμηθευτή με ΑΦΜ: Ο έλεγχος επανήλθε με τις υπ' αριθμ./2-2-2022 &/3-2-2022 προσκλήσεις, ζητώντας, μεταξύ άλλων, τα φορολογικά στοιχεία εσόδων & εξόδων Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου του 2016, καθώς και παραστατικά εξόφλησης της μισθοδοσίας του 2017, επί των οποίων η προσφεύγουσα δήλωσε αδυναμία προσκόμισης λόγω απώλειας. Περαιτέρω, στο υπ' αριθμ..../9-2-2022 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων συντήρησης των Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου ..., &..... και του ηλεκτρονικού ψηφιακού δίσκου με τα δεδομένα της φορολογικής μνήμης για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, η προσφεύγουσα δήλωσε ότι απώλεσε τα παραπάνω λογιστικά αρχεία.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2017 εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμου σε δύο περιπτώσεις, κατόπιν διαπίστωσης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στις 12-05-2017 της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Λ.Σ.) σε δεκαεννέα (19) περιπτώσεις, ενώ μετά από επιτόπιο προληπτικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής στις 31-8-2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων σε τέσσερις (4) περιπτώσεις.

Από τα προπαρατιθέμενα στοιχεία προκύπτει σαφώς ότι στο φορολογικό έτος 2016 πληρείται η γ' προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων (αγορές, δαπάνες και πωλήσεις - ΑΛΣ), ενώ στο φορολογικό

έτος 2017 πληρείται και η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρ.28 του ν.4172/2013, καθώς, σε προγενέστερο του παρόντος έλεγχου, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων. Οι ως άνω διαπιστώσεις καταγράφονται με σαφήνεια στις εκθέσεις ελέγχου (σελ. 26-27 έκθεσης φόρου εισοδήματος & σελ.10-11 έκθεσης Φ.Π.Α.).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή πρώτα εφάρμοσε την έμμεση τεχνική την οποία εν συνεχεία χρησιμοποίησε ως προϋπόθεση για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς οι προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος υφίστανται πριν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, καθώς, κατά την έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία φορολογικού έτους 2016, ενώ στο φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων από προγενέστερους ελέγχους. Η παράθεση των ως άνω προϋποθέσεων στο «σώμα» της έκθεσης ελέγχου μετά την παράθεση της έμμεσης τεχνικής δεν αναιρεί το γεγονός της πλήρωσης των προϋποθέσεων, ενώ ο έλεγχος «κλειστής αποθήκης» που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή στα πλαίσια των ελεγκτικών διαπιστώσεων της Α.1293/2019, ουδεμία επίπτωση έχει στη διαπίστωση πλήρωσης των προϋποθέσεων προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας της περ.β' της παρ.1 του άρ.28 του Κ.Φ.Ε, καθώς κατά τη γραμματική διατύπωση του νόμου η προϋπόθεση πληρείται όταν *«τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»* και επομένως απαιτείται αυτά να εκδοθούν προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή ή μη σύνταξή τους, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, με το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις της οντότητας, μεταξύ των οποίων είναι η απόδειξη και η καταγραφή με παραστατικά κάθε συναλλαγής και οικονομικού γεγονότος που αυτή πραγματοποιεί (παρ.1 του άρ.3 ΕΛΠ), ενώ ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ορίζει την υποχρέωση της οντότητας να τηρεί τα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική φορολογική νομοθεσία (αρ.13 ν.4174/2013). Επομένως, η μη έκδοση φορολογικού παραστατικού εσόδων αποτελεί παράβαση που αναφέρεται στην υποχρέωση σύνταξης – έκδοσης των φορολογικών στοιχείων που αποδεικνύουν τη συναλλαγή. Περαιτέρω, με την Ε.2015/2020 που εκδόθηκε σε ερμηνεία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., στην περ'.β' της παρ.1 του άρθρου 28 περιλαμβάνονται οι παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του αρ.28 του ν.4172/2013 για προσφυγή σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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 **A.1008/27-1-2020** απόφαση: «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 {...}.

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύνανται 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 δύνανται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα [...]

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

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#)».

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** 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:

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

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

πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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

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

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

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 επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / 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 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

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 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 στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν διαπίστωσης της πλήρωσης των β' & γ' προϋποθέσεων της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, κατ' εφαρμογή της Α.1008/2020 και της Ε.2016/2020, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ./08-03-2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.
- Από τα τιμολόγια αγορών στο φορολογικό έτος 2017 και από τις καρτέλες προμηθευτών στο φορολογικό έτος 2016 που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα και κατόπιν αλληλογραφίας της φορολογικής αρχής με τους προμηθευτές της προσφεύγουσας, λήφθηκαν στοιχεία σχετικά με τις τιμές αγοράς των βασικών προϊόντων (ποτά, μπύρες, κρασιά, αναψυκτικά, καφές & τσάι) και διαπιστώθηκε ότι αυτές ήταν σταθερές ανά είδος σε κάθε έτος. Από τον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν οι τιμές πώλησης ανά είδος που επίσης ήταν σταθερές εντός του έτους. Για τα είδη που αγοράστηκαν σε μεγαλύτερες συσκευασίες από αυτές που πωλούνται στη λιανική, όπως τα ποτά και ο καφές, ο έλεγχος μετέτρεψε σε μερίδες λιανικής πώλησης βάσει των πληροφοριών που έλαβε από την ίδια την προσφεύγουσα. Έτσι, προσδιόρισε ότι σε ένα μπουκάλι ποτού αντιστοιχούν 10 μερίδες ποτού, ενώ για την παρασκευή καφέ απαιτούνται 21 γραμμάρια καφέ (ή από 1000 γραμμάρια καφέ παράγονται 48 μερίδες καφέ). Κατόπιν αυτού, προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους (τιμή πώλησης –τιμή αγοράς /τιμή αγοράς), ως εξής:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΑΣ 2016 ΚΑΙ ΜΕΡΙΔΟΠΟΙΗΣΗ

DRINKS	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΡΙΘΜ ΠΑΡΑΣΤ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΧΙΛΙΟΓΡΑΜΜΟ/ΛΙΤΡΑ/ΤΕΜΑΧΙΟ	Κ.ΑΞΙΑ ΠΩΛ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΚ	ΜΚ/Ταγορας μερίδα ζ*100
ΑΠΛΟ										
ABSOLUT VODKA	30/12/2016	13,67	1,367	70	700	4,84	3,473	254,06
URSUS ROTER A ΚΟΚΚΙΝΗ	1/10/2016	10,98	1,098	70	700	4,84	3,742	340,80
NORTH SMIRNOFF A VODKA GOLDEN EAGLE	1/10/2016	11,03	1,103	70	700	4,84	3,737	338,80
FAMOUS GROUSE A 0,7L	13/10/2016	8,77	0,877	70	700	4,84	3,963	451,88
HAIG A 0,7L ΟΥΙΣΚΙ	1/10/2016	14,03	1,403	70	700	4,84	3,437	244,98
BACARDI μικρό 700ml Α ΡΟΥΜΙ	1/10/2016	14,93	1,493	70	700	4,84	3,347	224,18
GORDONS A 0,70 (TZIN)	1/10/2016	14,06	1,406	70	700	4,84	3,434	244,24
CAMPARI A BITTER 0,7L	1/10/2016	12,59	1,259	70	700	4,84	3,581	284,43
ΣΠΕΣΙΑΛ									0	

JACK DANIELS OYISKI 0,70	...	..	24/8/2017	19,04	1,904	70	700	6,45	4,546	238,76
CHIVAS REGAL 12ΕΤΩΝΑ 0,7L	...	...	6/11/2017	21,48	2,148	70	700	6,45	4,302	200,28
12 ΕΤΩΝ JOHNNIE A MAYRO 0,7	..	..	4/11/2017	21,92	2,192	70	700	6,45	4,258	194,25
MARTIN MILLERS 0,7 TZIN	...	..	3/11/2017	26,65	2,665	70	700	6,45	3,785	142,03
HAVANA MAYPOANEJO A 0,75L	..	...	1/10/2016	17,02	1,589	70	750	6,45	4,861	306,03
BEERS									0	
ΧΑΙΝΕΚΕΝ ΜΙΚΡΗ ΦΙΑΛΗ	..	.	30/12/2016	0,80	0,796	33	33	3,63	2,8345	356,32
ΒΕΡΓΙΝΑ ΜΙΚΡΗ ΜΠΥΡΑ	...	..	30/12/2016	0,46	0,460	33	33	2,82	2,36	513,04
RADLER ΜΙΚΡΗ ΑΜΣΤΕΛ	..	..	30/12/2016	0,74	0,740	33	33	4,03	3,29	444,59
SOL ΜΠΥΡΑ 16+8 ΦΙΑΛΗ	..	...	30/12/2016	1,72	1,720	33	33	4,84	3,12	181,40
WINES										
ΑΤΟΜΙΚΟ ΗΜΙΓΛ ΚΟΚ ΝΕΜΕΑ	..	.	30/12/2016	1,26	1,260	1	ΑΤΟΜΙΚΟ	4,03	2,77	219,84
ΑΤΟΜΙΚΟ ΕΛ ΚΕΛ ΑΘΗΡΙ ΛΕΥΚΟ	.	...	30/12/2016	1,26	1,260	1	ΑΤΟΜΙΚΟ	4,03	2,77	219,84
REFRESHMENTS							ΑΤΟΜΙΚΟ PET			
PEPSI 0,5L PET 12Φ	..	...	30/12/2016	0,6856	0,686	1	1	2,02	1,3344	194,63
HBH ΛΕΜΟΝΙ	...	...	30/12/2016	0,6725	0,673	1	1	2,02	1,3475	200,37
HBH ΣΟΔΑ	...	...	30/12/2016	0,5751	0,575	1	1	2,02	1,4449	251,24
HBH ΤΟΝΙΚ	...	...	30/12/2016	0,705	0,705	1	1	2,02	1,315	186,52
TEA										
ΤΥΝΟΥ Φ ΕΠΙΣΤΡ ΑΝΘΡΑΚ	...	..	24/12/2016	0,17	0,170	33	33	2,42	2,25	1.323,53
PREMIUM GREEN TEA 20 ΦΑΚΕΛΑΚΙΑ	...	..	27/1/2017	2,9	0,145	1	20	2,42	2,275	1.568,97
ΤΣΑΙ COSY CHAMOMILE ORGANIC 20ΦΒΙΟΛΟΓ	.	..	27/1/2017	2,9	0,145	1	20	2,42	2,275	1.568,97
ΤΣΑΙ COSY ENGLISH BREAKFAST ORGANIC 20Φ	...	..	27/1/2017	2,9	0,145	1	20	2,42	2,275	1.568,97
ΤΣΑΙ COSY LEMON GREEN ORGANIC 20Φ	..	..	17/2/2017	2,9	0,145	1	20	2,42	2,275	1.568,97
ΤΣΑΙ COSY BLUEBERRY 20Φ	.	..	17/2/2017	2,9	0,145	1	20	2,42	2,275	1.568,97
ΤΣΑΙ COSY EARL GREY ORGANIC 20Φ	...	...	17/2/2017	2,9	0,145	1	20	2,42	2,275	1.568,97
ΤΣΑΙ COSY PEPPERMINT ORGANIC 20Φ	..	...	17/2/2017	2,9	0,145	1	20	2,42	2,275	1.568,97
								1000 γρ=48 μεριδες γαλλικού 21γρ ΚΑΦΕ Η ΜΕΡΙΔΑ		
								1000 γρ=48 μεριδεςespresso ή 21γρ καφέ η μερίδα		
COFFEES										
JACOBS ESPRESSO 100% ARABICA 1000ml	...	...	29/5/2017	23,52	0,490	1	48	1,85	1,36	277,55

JACOPS ESPRESSO DECAFEINE 500ml	..	.	24/1/2017	12,7	0,530	1	24	1,85	1,32	249,06
JACOPS ΦΙΛΤΡΟΥ TESORO BIO 100%ARABICA 1000 ml	...	..	27/1/2017	14	0,292	1	48	2,26	1,97	674,86
ΝΕΣ ΚΑΦΕ 2.750γρ	...	...	27/11/2017	56,45	0,385	15	2200	2,26	1,87	486,68
CHOCOLATE	1KG 20 ΜΕΡΙΔΕΣ ΣΟΚΟΛΑΤΑΣ ΔΥΟ ΚΟΥΤΑΛΙΕΣ 30 ML η μερίδα						ΜΕΡΙΔΕΣ ΣΑΝ ΤΟΝ ΕΣΠΡΕΣΣΟ			
ΣΟΚΟΛΑΤΑ LACTA 1KG	..	..	29/5/2017	10,35	0,518	20	1000	2,82	2,31	445,43
ΣΟΚΟΛΑΤΑ FANTASY DARK 1KG	..	..	18/12/2017	9,8	0,490	20	1000	2,82	2,33	476,04

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΑΣ 2017 ΚΑΙ ΜΕΡΙΔΟΠΟΙΗΣΗ											
α / α	DRINKS	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΡΙΘΜ ΠΑΡΑΣΤ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΧΙΛΙΟ ΓΡΑΜΜΟ/ΛΙΤΡΑ/ΤΕΜΑΧΙΟ	Κ.Α.ΕΙ Α ΠΩΛ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΚ	ΜΚ/Ταγορας μερίδα ας*100
	ΑΠΛΟ										
1	ABSOLUT VODKA	...	...	14/1/2017	13,67	1,367	70	700	4,84	3,47	253,97
2	URSUS ROTER A KOKKINH	..	..	9/8/2017	11,08	1,108	70	700	4,84	3,73	336,71
3	NORTH SMIRNOFF A	..	..	11/8/2017	11,13	1,113	70	700	4,84	3,73	334,74
4	FAMOUS GROUSE	...	...	4/11/2017	14,03	1,403	70	700	4,84	3,44	244,88
5	HAIG A 0,7L ΟΥΙΣΚΙ	.	...	11/8/2017	14,9	1,49	70	700	4,84	3,35	224,75
6	JAMESON ΟΥΙΣΚΙ Α 0,7L	..	..	14/1/2017	14,93	1,493	70	700	4,84	3,35	224,09
7	BACARDI μικρό 700ml Α ΡΟΥΜΙ	...	..	14/1/2017	14,06	1,406	70	700	4,84	3,43	244,15
8	GORDONS Α 0,70 (TZIN)	...	..	10/8/2017	12,66	1,266	70	700	4,84	3,57	282,20
9	CAMPARI Α BITTER 0,7L	...	.	19/8/2017	13,13	1,313	70	700	4,84	3,53	268,52
	ΣΠΕΣΙΑΛ										
1	JACK DANIELS ΟΥΙΣΚΙ 0,70	...	..	24/8/2017	19,04	1,904	70	700	6,45	4,55	238,85
2	CHIVAS REGAL 12ΕΤΩΝΑ 0,7L	...	..	6/11/2017	21,48	2,148	70	700	6,45	4,30	200,35
3	12 ΕΤΩΝ JOHNNIE Α MAYRO 0,7	..	..	4/11/2017	21,92	2,192	70	700	6,45	4,26	194,33
4	MARTIN MILLERS 0,7 TZIN	..	..	3/11/2017	26,65	2,665	70	700	6,45	3,79	142,09
5	HAVANA ΜΑΥΡΟΑΝΕJO Α 0,75L	...	.	28/8/2017	17,2	1,605	70	750	6,45	4,85	301,89
	B BEERS										
1	ΧΑΙΝΕΚΕΝ ΜΙΚΡΗ ΦΙΑΛΗ	...	..	9/8/2017	0,809	0,809	33	33	3,63	2,82	348,58
2	ΒΕΡΓΙΝΑ ΜΙΚΡΗ ΜΠΥΡΑ	...	...	9/8/2017	0,46	0,46	33	33	2,82	2,36	513,60

3	RADLER ΜΙΚΡΗ ΑΜΣΤΕΛ	..	..	9/8/2017	0,77	0,77	33	33	4,03	3,26	423,67
4	SOL ΜΠΥΡΑ 16+8 ΦΙΑΛΗ	..	..	12/8/2017	1,72	1,72	33	33	4,84	3,12	181,32
Γ	REFRESHMENTS										
1	PEPSI 0,5L PET 12Φ	..	..	14/1/2017	0,6856	0,6856	1	1	2,02	1,33	194,07
2	HBH ΛΕΜΟΝΙ	..	..	10/8/2017	0,6725	0,6725	1	1	2,02	1,34	199,80
3	HBH ΣΟΔΑ	..	..	10/8/2017	0,5751	0,5751	1	1	2,02	1,44	250,57
4	HBH ΤΟΝΙΚ	...	..	11/8/2017	0,705	0,705	1	1	2,02	1,31	185,98
Δ	TEA										
1	ΤΥΥΥΝΥ Φ ΕΠΙΣΤΡ ΑΝΘΡΑΚ	...	..	10/8/2017	0,17	0,17	33	33	2,42	2,25	1.323,15
2	PREMIUM GREEN TEA 20 ΦΑΚΕΛΑΚΙΑ	...	..	27/1/2017	2,9	0,145	20	0,145	2,42	2,27	1.568,52
3	ΤΣΑΙ COSY CHAMOMILE ORGANIC 20ΦΒΙΟΛΟΓ	...	..	27/1/2017	2,9	0,145	20	0,145	2,42	2,27	1.568,52
4	ΤΣΑΙ COSY CHAMOMILE ORGANIC 20ΦΒΙΟΛΟΓ	...	...	20/12/2017	2,95	0,1475	20	0,1475	2,42	2,27	1.540,24
5	ΤΣΑΙ COSY ENGLISH BREAKFAST ORGANIC 20Φ	..	..	27/1/2017	2,9	0,145	20	0,145	2,42	2,27	1.568,52
6	ΤΣΑΙ COSY LEMON GREEN ORGANIC 20Φ	..	..	17/2/2017	2,9	0,145	20	0,145	2,42	2,27	1.568,52
7	ΤΣΑΙ COSY BLUEBERRY 20Φ	..	...	17/2/2017	2,9	0,145	20	0,145	2,42	2,27	1.568,52
8	ΤΣΑΙ COSY BLUEBERRY 20Φ	..	...	21/12/2017	2,95	0,1475	20	0,1475	2,42	2,27	1.540,24
9	ΤΣΑΙ COSY EARL GREY ORGANIC 20Φ	..	..	17/2/2017	2,9	0,145	20	0,145	2,42	2,27	1.568,52
10	ΤΣΑΙ COSY PEPPERMINT ORGANIC 20Φ	..	..	17/2/2017	2,9	0,145	20	0,145	2,42	2,27	1.568,52
11	ΤΣΑΙ COSY PEPPERMINT ORGANIC 20Φ	..	..	15/12/2017	2,95	0,1475	20	0,1475	2,42	2,27	1.540,24
											1000 γρ=48μεριδες γαλλικού ή 21 γρ.ανα μερίδα
											1000 γρ=48 μεριδεςespresso ή 21 γρ.αναμεριδα
E	COFFEES										
1	JACOPS ESPRESSO 100% ARABICA	...	...	29/5/2017	23,52	0,490	1	48	1,85	1,36	278,54
2	JACOPS ESPRESSO DECAFEINE 500ml	...	..	24/1/2017	12,7	0,530	1	48	1,85	1,32	249,97
3	JACOPS ΦΙΛΤΡΟΥ TESORO BIO 100%ARABICA	..	...	27/1/2017	14	0,292	1	48	2,26	1,97	674,19
4	ΝΕΣ ΚΑΦΕ 2.750	...	...	27/11/2017	56,45	0,385	15	2200	2,26	1,87	486,68
											1 μερίδα 15 γρ.Nes

Z	ΣΟΚΟΛΑΤΑ											0,00	
1	ΣΟΚΟΛΑΤΑ LACTA 1 kg	..	..	29/5/2017	10,35	0,518	20	1000	2,82	2,31		445,43
2	ΣΟΚΟΛΑΤΑ FANTASY DARK 1kg	...	..	18/12/2017	9,8	0,490	20	1000	2,82	2,33		476,04
H	WINES												
1	ΑΤΟΜΙΚΟ ΔΙΑΛΕΚΤΟΣ ΛΕΥΚΟ	..	...	17/8/2017	1,215	1,215	1	ΑΤΟΜΙΚΟ	4,03	2,82		231,87
2	ΑΤΟΜΙΚΟ ΒΑΣ.ΠΟΡΦ.ΗΜΙΓ.ΚΟ Κ.187ml	..	...	17/8/2017	1,314	1,314	1	ΑΤΟΜΙΚΟ	4,03	2,72		206,87
3	REAL 1L SANGRIA ΚΟΚΚΙΝΗ	...	...	17/8/2017	3,924	0,733788	187	1000	4,03	3,30		449,51

- Στη συνέχεια, ο έλεγχος, δεδομένου ότι δεν μπορούσε να προσδιορίσει το ποσοστό συμμετοχής κάθε είδους στις συνολικές αγορές, έλαβε υπόψη του το ελάχιστο περιθώριο μικτού κέρδους ανά είδος και προσδιόρισε το μέσο όρο του μικτού κέρδους στα αλκοολούχα και μη αλκοολούχα ποτά (ροφήματα) ως εξής:

Έτος 2016				ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016
A/A	ΕΙΔΗ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΕΡΙΘ ΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ		Π ΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ (μέσος όρος των <u>ελάχιστων</u> περιθμκ του δείγματος)
1	ΠΟΤΑ (DRINKS) ΑΠΛΑ	224,18		Μέσος όρος Π.Μ.Κ. για ποτά (αλκοολούχα και μη) 190,79
	ΠΟΤΑ (DRINKS) SPECIAL	142,03		
2	ΜΠΥΡΕΣ (BEERS)	181,40		
3	ΚΡΑΣΙΑ (WINES)	219,84		
4	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ (REFRESHMENTS)	186,52		Μέσος όρος Π.Μ.Κ. για ροφήματα (καφές, σοκολάτα, τσάι) 672,67
5	ΚΑΦΕΣ (COFFEE)	249,06		
6	ΣΟΚΟΛΑΤΑ (CHOCOLATE)	445,43		
7	ΤΣΑΙ (TEA)	1.323,15		

2017				ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017
A/A	ΕΙΔΗ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΕΡΙΘ ΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ		Π ΜΚ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ (μέσος όρος των <u>ελάχιστων</u> περιθμκ του δείγματος)
1	ΠΟΤΑ (DRINKS)	224,09		Μέσος όρος Π.Μ.Κ. για ποτά (αλκοολούχα και μη) 188,07
2	ΣΠΕΣΙΑΛ	142,09		
3	ΜΠΥΡΕΣ (BEERS)	181,32		

4	ΚΡΑΣΙΑ (WINES)	206,87	Μέσος όρος Π.Μ.Κ. για ροφήματα (καφές, σοκολάτα, τσάι) 672,85
5	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ (REFRESHMENTS)	185,98	
6	ΚΑΦΕΣ (COFFEE)	249,97	
7	ΣΟΚΟΛΑΤΑ (CHOCOLATE)	445,43	
8	ΤΣΑΙ (TEA)	1.323,15	

Σε ότι αφορά τα ροφήματα, ο έλεγχος τελικά έλαβε υπόψη, προς όφελος της προσφεύγουσας, το χαμηλότερο περιθώριο μικτού κέρδους, ήτοι 249,06% στο φορολογικό έτος 2016 και 249,97% στο φορολογικό έτος 2017.

- Από τα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των προμηθευτών, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό συμμετοχής των αλκοολούχων και μη αλκοολούχων ποτών στις συνολικές αγορές, και προσδιόρισε το σταθμισμένο συντελεστή μικτού κέρδους, ως εξής:

Έτος 2016

A/A	ΠΡΟΣΦΕΡΟΜΕΝΑ ΕΙΔΗ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΜ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛ ΑΓΟΡΩΝ βασει βιβλίων ελεγχόμενης και συγκεντρωτικών καταστάσεων ν ΜΥΦ	ΠΕΡΙΘ.ΜΚ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ=ΜΚ/ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ*100	ΣΥΝΤΕΛΕΣ ΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ ΣΤΟ Μ.ΚΕΡΔΟΣ	ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΠΕΡ.ΜΙΚ. ΚΕΡΔΟΥΣ=ΠΕΡΙΘ.ΜΚ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ*ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡ.ΣΤΟ ΜΚ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ
1	ΠΟΤΑ (ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΑ ΚΑΙ ΜΗ)	76,33%	190,79	0,763	145,63
2	ΚΑΦΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΡΟΦΗΜΑΤΑ (ΣΟΚΟΛΑΤΑ, ΤΣΑΙ)	11,60%	249,06	0,116	28,89
3	ΤΡΟΦΙΜΑ-ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΑ	12,07%	0,00	0,000	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	100,00%		1,000	174,52

Έτος 2017

A/A	ΠΡΟΣΦΕΡΟΜΕΝΑ ΕΙΔΗ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΥΜ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛ ΑΓΟΡΩΝ βασει λογιστικών αρχείων ελεγχόμενης και συγκεντρωτι	ΠΕΡΙΘ.ΜΚ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ=ΜΚ/ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ*100	ΣΥΝΤΕΛΕΣ ΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ ΣΤΟ Μ.ΚΕΡΔΟΣ	ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΠΕΡ.ΜΙΚ. ΚΕΡΔΟΥΣ=ΠΕΡΙΘ.ΜΚ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ*ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡ.ΣΤΟ ΜΚ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ
-----	-------------------	---	--	-------------------------------------	---

		ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩ ν ΜΥΦ			
1	ΠΟΤΑ (ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΑ ΚΑΙ ΜΗ)	69,98%	188,07	0,700	131,61
2	ΚΑΦΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΡΟΦΗΜΑΤΑ (ΣΟΚΟΛΑΤΑ, ΤΣΑΙ)	18,06%	249,97	0,181	45,14
3	ΤΡΟΦΙΜΑ-ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΑ	11,96%	0,00	0,000	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	100,00%		1,000	176,76

- Τους ως άνω συντελεστές μικτού κέρδους εφάρμοσε επί του κόστους πωληθέντων, όπως αυτό προκύπτει από τις δηλώσεις της προσφεύγουσας και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών τα οποία, κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της Α.1008/2020, σύγκρινε με τα ακαθάριστα δηλωθέντα έσοδα και επέλεξε αυτά της έμμεσης τεχνικής ως μεγαλύτερα.
- Κατόπιν έκδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων, ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον οποίο δεν συνυπολογίστηκαν δωρεάν διαθέσιμα ποτά & καφέδες που παρέχει η προσφεύγουσα στο προσωπικό της. Υπολόγισε ότι ένα μπουκάλι ποτού αποδίδει επτά (7) μερίδες ποτού, ενώ στα ροφήματα υπολόγισε «φύρα» επί της αγοραζόμενης ποσότητας 30%, (500 γραμμάρια καφέ αποδίδει 16,80 μερίδες καφέ, ενώ 1.000 γραμμάρια σοκολάτα αποδίδει 14 μερίδες σοκολάτας). Ως εκ τούτου, το κόστος αγοράς ανά μερίδα αυξήθηκε και το περιθώριο μικτού κέρδους μειώθηκε, ως εξής:

Α) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΤ. (ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ) επί του (ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ) ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΠΟΣΟΣΤΟ (ΦΥΡΑΣ) ΧΡΗΣΗ: 2016

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩ Ν	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤ Α ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ (Χιλιόγραμ ο/ Λίτρα/Τεμ.	Κ.ΛΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	Μ.Κ. / ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΡΙΔΑΣ x 100	ΠΟΣΟΣΤ 0% ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΗ (Κόστος) ΜΕΡΙΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΕΡΙΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ	ΜΕΙΩΣΗ (ml/gr) ΛΟΓΩ ΦΥΡΑΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ	Μ.Κ. / ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΡΙΔΑΣ x 100 ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ
1	ΠΟΤΑ απλά (700 ml)	14,93	1,493	10	700	4,84	3,347	224,18	30%	2,13	7	210	2,71	126,93
2	ΠΟΤΑ special (700 ml)	26,65	2,665	10	700	6,45	3,785	142,03	30%	3,81	7	210	2,64	69,42
3	ΜΠΥΡΕΣ (33 ml)	1,72	1,72	1	1	4,84	3,12	181,40	0	1,72	1	1	3,12	181,40
4	ΚΡΑΣΙ (ατομικό)	1,26	1,26	1	1	4,03	2,77	219,84	0	1,26	1	1	2,77	219,84
5	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	0,705	0,705	1	1	2,02	1,315	186,52	0	0,71	1	1	1,315	186,52
6	ΚΑΦΕΣ (500gr/21gr)	12,7	0,53	24	500	1,85	1,32	249,61	30%	0,76	16,8	150	1,09	144,72
7	ΣΟΚΟΛΑΤΑ (1.000 gr/50 gr)	10,35	0,52	20	1000	2,82	2,31	445,43	30%	0,74	14	300	2,08	281,45
8	ΤΣΑΙ (33 ml)	0,17	0,17	1	1	2,42	2,25	1.323,53	0%	0,17	1	1	2,25	1.323,53

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣΕΛΑΧΙΣΤΩΝ ΠΕΡΙΘ. Μ.Κ. ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΙΔΟΥΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ (Βάσει βιβλίων)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ ΣΤΟ Μ.Κ.	ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ
Μέσος όρος Π.Μ.Κ. ΠΟΤΑ 156,82	76,33%	0,763	119,7
Μέσος όρος Π.Μ.Κ. ΡΟΦΗΜΑΤΑ 583,23	11,60%	0,116	16,79
Τρόφιμα - Συνοδευτικά 0,00	12,07%	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ:	100%	1,00	136,49%

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩ N	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤ Α ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ (Χιλιόγραμ ο/ Λίτρα/Τεμ.)	Κ. ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟ Σ	Μ.Κ. / ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΡΙΔΑΣ x 100	ΠΟΣΟΣΤ 0 % ΦΥΡΑΣ	ΤΙΜΗ (Κόστος) ΜΕΡΙΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΜΕΡΙΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ	ΜΕΙΩΣΗ (ml/gr) ΛΟΓΩ ΦΥΡΑΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ	Μ.Κ. / ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΡΙΔΑΣ x 100 ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ
1	ΠΟΤΑ απλά (700 ml)	14,93	1,493	10	700	4,84	3,347	224,18	30%	2,13	7	210	2,71	126,93
2	ΠΟΤΑ special (700 ml)	26,65	2,665	10	700	6,45	3,785	142,03	30%	3,81	7	210	2,64	69,42
3	ΜΠΥΡΕΣ (33 ml)	1,72	1,72	1	1	4,84	3,12	181,40	0	1,72	1	1	3,12	181,40
4	ΚΡΑΣΙ (ατομικό)	1,314	1,314	1	1	4,03	2,716	206,70	0	1,314	1	1	2,716	206,70
5	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	0,705	0,705	1	1	2,02	1,315	186,52	0	0,705	1	1	1,315	186,52
6	ΚΑΦΕΣ (500 gr/21gr)	12,7	0,53	24	500	1,85	1,32	249,06	30%	0,76	16,8	150	1,09	144,72
7	ΣΟΚΟΛΑΤΑ (1.000 gr/50gr)	10,35	0,518	20	1000	2,82	2,31	445,43	30%	0,74	14	300	2,08	281,45
8	ΤΣΑΙ (33 ml)	0,17	0,17	1	1	2,42	2,25	1.323,53	0%	0,17	1	1	2,25	1.323,53

ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣΕΛΑΧΙΣΤΩΝ ΠΕΡΙΘ. Μ.Κ. ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΙΔΟΥΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ (Βάσει βιβλίων)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ ΣΤΟ Μ.Κ.	ΣΤΑΘΜΙΣΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΡΑΣ
Μέσος όρος Π.Μ.Κ. ΠΟΤΑ 154,19	76,33%	0,763	117,65
Μέσος όρος Π.Μ.Κ. ΡΟΦΗΜΑΤΑ 583,23	11,60%	0,116	16,79

Τρόφιμα - Συνοδευτικά 0,00	12,07%	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ:	100%	1,00	134,44%

- Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα βάσει της αρχής των αναλογιών, ως εξής: $\text{κόστος πωληθέντων} \times 1 + \text{συντελεστής μικτού κέρδους}$

Στο φορολογικό έτος 2016: $88.521,60 \times (1+1,3649) = 209.344,73\text{€}$

Στο φορολογικό έτος 2017: $223.158,31 \times (1+1,3444) = 523.172,34\text{€}$

τα οποία είναι μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και γι' αυτό λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, ως εξής:

Φορολογικό έτος	2016	2017
ακαθάριστα έσοδα (από εμπορία +Π.Υ.)	209.344,73€	523.172,31€
(μείον) κόστος πωληθέντων	88.521,60€	223.158,31€
(μείον) δαπάνες χρήσης	72.987,98€	180.112,19€
(πλέον) φορολογική αναμόρφωση		4.671,00€
(πλέον) λογιστικές διαφορές	13.824,76€	73.913,57€
καθαρά κέρδη	61.659,91€	198.486,28€

Επειδή, κατά την έκδοση των υπ' αριθμ. ... & .../2022 προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος, η φορολογική αρχή εκ παραδρομής «μετέφερε» εσφαλμένο ποσό φορολογητέων κερδών, οι εν λόγω πράξεις θα διορθωθούν.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί γενικότητας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθ.27 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους*».

Επειδή, με την Πολ.1088/24-6-2016 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 27 του ν.4172/2013, ως εξής: **1.Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη**
Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους

συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα: Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημιές που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

[...]

Χρόνος μεταφοράς ζημίας.

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημιές αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

[...]

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους

που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994».

Επειδή, σύμφωνα τον προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994):

Άρθρο 4 - «1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: 3.Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από **εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.**

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα»

Άρθρο 61 παρ. 1- « Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4».

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/2994) όπως ίσχυε μέχρι και την 31-12-2013 προέβλεπε τη δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε σε μία διαχειριστική περίοδο προκειμένου να συμψηφιστεί με τα κέρδη της επόμενων χρήσεων (αρ.4 παρ.3), εφόσον η ζημία προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία. Προϋπόθεση για την αναγνώριση ποσού ως ζημίας προς μεταφορά για συμψηφισμό με τα κέρδη επόμενων χρήσεων, είναι το ποσό της εν λόγω ζημίας να είχε δηλωθεί εμπρόθεσμα ή μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε και η επιχείρηση να εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο νομικό πρόσωπο. (ΣΤΕ 2113/2013).

Επειδή, με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. δεν τίθενται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου νόμου και δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, αλλά μπορεί αυτή να δηλωθεί οποτεδήποτε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή περαιτέρω, η εμπρόθεσμη δήλωση της ζημίας εκάστου έτους αρκεί για να συμψηφιστεί με ενδεχόμενα κέρδη των επόμενων ετών, ενώ η παράλειψη δήλωσης της μεταφερόμενης ζημίας σε κάποιο από διαδοχικά ζημιογόνα έτη δεν προκαλεί την απώλεια του δικαιώματος συμψηφισμού. (ΣΤΕ 3431/1997).

Επειδή με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, συνάγεται ότι, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, ακόμη και αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο, αυτή δε δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, εφόσον σε κάθε έτος έχει δηλωθεί η προκύπτουσα ζημία του έτους και δεν απαιτείται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με την μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημία.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις εξής δηλώσεις φόρου εισοδήματος:

Φορολογικό έτος	Ζημίες χρήσης (338)	Ζημία παρελθουσών χρήσεων (039)	Ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση (400)	Ζημίες προς μεταφορά (448)
2013	47.522,75			47.522,75
2014	51.743,80	47.522,75	99.266,55	99.266,55

2015	51.433,34	0,00	51.433,34	51.433,34
2016	27.875,19	51.433,34	79.308,53	79.308,53
2017	85.272,74	0,00	85.272,74	85.272,74
2018	75.892,07	0,00	75.892,07	75.892,07

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής προσδιόρισε το αποτέλεσμα της χρήσης κέρδος 61.659,91€, αναγνώρισε δε τη μεταφερόμενη ζημία του αμέσως προηγούμενου έτους 2015, όπως αυτή έχει δηλωθεί στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος, ύψους 51.433,34€.

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, η αναγνωριζόμενη ζημία είναι αυτή που εμφανίζεται **στα βιβλία της επιχείρησης** με σκοπό το συμψηφισμό της στα επόμενα έτη.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα με τις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και φορολογικών ετών 2014, 2015 & 2016 αντίστοιχα, δήλωσε ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, το σύνολο των ζημιών προηγούμενων ετών θα πρέπει να συμψηφιστεί με τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικών ετών 2016& 2017, ως εξής:

- Στο φορολογικό έτος 2016 από τον έλεγχο προέκυψαν καθαρά κέρδη ύψους 61.659,91€, τα οποία νομίμως πρέπει να συμψηφιστούν με τις δηλωθείσες ζημίες των παλαιότερων ετών, ήτοι της χρήσης 2013 ύψους 47.522,75€ και μέρος της ζημίας της χρήσης 2014 ύψους 14.137,16€.
- Στο φορολογικό έτος 2017 από τον έλεγχο προέκυψαν καθαρά κέρδη ύψους 198.486,28€, τα οποία νομίμως θα πρέπει να συμψηφιστούν με τις δηλωθείσες ζημίες προηγούμενων ετών ως εξής: υπόλοιπο ζημίας χρήσης 2014 ύψους 37.606,64€ και ζημία χρήσης 2015 ύψους 51.433,34€

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη φορολογικού έτους 2017 θα τροποποιηθούν ως εξής:

198.486,28€ - 89.039,98€ = **109.446,30€**

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί αναγνώρισης της ζημίας παρελθόντων ετών γίνεται δεκτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «*Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία*

τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, κατ' εφαρμογή των άρθρων 6 & 7 της Α.1008/2020, καθώς και της Ε.2016/2020 παρ.Δ' - έλεγχος λοιπών φορολογιών, εφόσον τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, αυτά συνιστούν τα τελικά δηλωθέντα. Περαιτέρω, αυτά τα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 παρ. 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....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών και κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 και εξέδωσε τις υπ' αριθμ.... &/28-7-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν με τη μέθοδο αυτή επί των οποίων προσδιόρισε τον Φ.Π.Α. εκροών ανά συντελεστή, σύμφωνα με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Επειδή, από την από 26-7-2022 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει ότι ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' αρχήν βάσει των γενικών διατάξεων της Α.1293/2019, από τον οποίο, στη φορολογία Φ.Π.Α. δεν διαπιστώθηκαν διαφορές (σελ. 22-24 της έκθεσης Φ.Π.Α.). Δεδομένης της πλήρωσης των προϋποθέσεων προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές, η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (εκροών) της προσφεύγουσας με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, την οποία ορθώς εφάρμοσε στη φορολογία Φ.Π.Α., συντάσσοντας αυτοτελή έκθεση, στην οποία παρατίθενται όλες οι διαδικασίες που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί πλημμελούς και μη σύννομης έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος

.....

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, προσδιορίσθηκαν, σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), στο ποσό των 209.344,73€ για το φορολογικό έτος 2016 και στο ποσό των 523.172,31€ (εκ των οποίων 514.325,98€ αφορούν έσοδα από πωλήσεις λιανικής και 8.846,33€

έσοδα από παροχή υπηρεσιών) για το φορολογικό έτος 2017, ήτοι προέκυψε διαφορά ποσού 75.710,34€ στο φορολογικό έτος 2016 και 209.845,55€ στο φορολογικό έτος 2017 αντίστοιχα.

Επειδή, ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α κατά τα ποσά των διαφορών που προέκυψαν στα έσοδα της από επιχειρηματική δραστηριότητα (75.710,34€ για το φορολογικό 2016 και 209.845,55€ για το φορολογικό 2017) και σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 26/07/2022 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου 58^ΑΚ.Φ.Δ., αφού έλαβε υπόψη τα ποσά της αποκρυσβείσας ύλης που προέκυψαν από τον έλεγχο για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018, προέβη στην έκδοση οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθ.58Α §1 ν.4174/2013 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Επειδή, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται *έμμεσα*, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, εκτός των δηλώσεων που υποβάλλει ο φορολογούμενος και των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται να τηρεί, καθώς και πληροφορίες που προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση και συμβάλλουν στη διαμόρφωση αξιόπιστων αναλογιών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αποκρυσβείσα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα, διαπιστώθηκε με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών και βάσει αυτής της διαπίστωσης εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. .../27-07-2022 &.../27-07-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016& 2017 αντίστοιχα.

Επειδή, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις υπ'αριθμ. ... & .../27-07-2022 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ.1 του ν.4174/2013, θεωρώντας ότι τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, προέρχονται από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρθ.58Α του ν.4174/2013 περί μη σώρευσης των προστίμων, όπως αυτό ισχύει από 25-07-2016, η φορολογική αρχή αφείρεσε από το πρόστιμο της παρ.2 του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, το οποίο επιβάλλεται μαζί με την εκδοθείσα οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., το πρόστιμο της παρ.1 του άρθ.58^Α του ίδιου ως άνω νόμου, για κάθε έτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα πρόστιμα μη έκδοσης της παρ. του άρθ. 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 επιβλήθηκαν με τις υπ' αριθμ..../26-7-2022 & .../26-7-2022 πράξεις, όμως κατ' εφαρμογή της παρ.5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου αφαιρέθηκαν από το προβλεπόμενο από

τις διατάξεις της παρ.2 του άρ. 58^Α του ν.4174/2013 προστίμου ανακριβούς υποβολής δήλωσης για κάθε ελεγχόμενο έτος.

Επειδή περαιτέρω, σε ότι αφορά την υπ' αριθμ. .../26-7-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, η φορολογική αρχή υπολόγισε τον Φ.Π.Α. επί της αποκρυσταλλωμένης αξίας με συντελεστή 24%. Ωστόσο, από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει η ύπαρξη εκρών με διαφορετικούς συντελεστές (13%, 23% & 24%).

Κατά συνέπεια, η εν λόγω πράξη θα διορθωθεί αντίστοιχα.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από **26-09-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. . – **Ο.Ε**» με ΑΦΜ και

Α) την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ. .../26-7-2022 & .../26-7-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 & 2017, καθώς και την υπ' αριθμ./27-7-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

Β) την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. ... & .../27-7-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016 & 2017, καθώς και την υπ' αριθμ./27-7-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμ. .../26-7-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			13.164,96	0,00	
ή ζημία		79.308,53			
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		3.817,84	0,00	

Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.400,00	1.400,00	0,00	
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.		1.908,92	1.400,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.400,00	7.126,76	1.400,00	0,00

2)Επί της υπ' αριθμ./26-7-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			258.822,32	109.446,30	109.446,30
ή ζημία		85.272,74			
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		75.058,47	31.739,43	31.739,43
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Πρόστιμο άρ.58 Κ.Φ.Δ.			37.529,24	15.869,71	15.869,71
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.400,00	113.987,71	49.009,14	47.609,14

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμ./27-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	133.634,39	209.344,73	215.922,95	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	122.447,42	122.447,42	122.447,42	1.294,07
Φόρος εκροών	30.862,21	48.372,81	48.372,81	17.510,60

Υπόλοιπο φόρου εισροών	30.862,21	30.862,21	30.862,21	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		17.510,60	17.510,60	17.510,60
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ.2		0,00	8.755,30	8.755,30
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ.5			-8.755,30	-8.755,30
Σύνολο φόρου για καταβολή		17.510,60	17.510,60	17.510,60
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει

4)Επί της υπ' αριθμ. .../27-07-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	313.326,76	523.172,31	215.922,95	209.845,55
Αξία φορολογητέων εισροών	288.875,04	288.875,04	288.875,04	0,00
Φόρος εκροών	75.198,18	48.372,81	48.372,81	50.362,93
Υπόλοιπο φόρου εισροών	75.198,18	75.198,18	75.198,18	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		50.362,93	50.362,93	50.362,93
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ.2		0,00	25.181,46	25.181,46
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ.5			-25.181,46	-25.181,46
Σύνολο φόρου για καταβολή		50.362,93	50.362,93	50.362,93
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει

5)Επί της υπ' αριθμ. .../26-07-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.085,24 €	8.755,30€

6)Επί της υπ' αριθμ...../26-07-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	25.181,46 €	25.181,46 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.