



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/02/2022

Αριθμός απόφασης: 302

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) και ιδίως της παρ. 5 όπως συμπληρώθηκε με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α 218/24-12-2018).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» – ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ: α) της υπ' αριθ.09.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ.09.2021 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, και την υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» – ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» – ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, πρόστιμο ποσού 6.110,69€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε μία (1) περίπτωση, συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 94.010,63€ πλέον ΦΠΑ 12.221,38€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 12.221,38€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 81.302,15€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 40.651,08€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 121.953,23€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη α) αποκρυσβείσας ύλης, ποσού 94.010,63€, που διαπιστώθηκε έπειτα από την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, βάσει της οποίας τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν στο ποσό των 2.401.857,80€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 2.307.847,17€, β) ποσού 8,96€, λόγω εσφαλμένης μεταφοράς του κόστους πωληθέντων από τα βιβλία στη

δήλωση, γ) ποσού 90.000,00€ που αντιστοιχεί σε 6 πλασματικές εγγραφές χρεωπιστώσεων στο γενικό ημερολόγιο των λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων 38.00 και 38.03 και δ) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 96.332,64€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 12.262,52€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ποσού 20,57€, ήτοι συνολικό ποσό 12.283,09€. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο ότι ο έλεγχος εφαρμόζοντας έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκριμένα τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές στο ποσό των 4.283.862,13€ έναντι των δηλωθεισών εκροών ποσού 4.189.851,50€ (διαφορά 94.010,63€), καθώς και λόγω εξάλειψης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 41,14€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 27/09/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 (ΚΦΔ), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 241/2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων και συγκεκριμένα, των ενημερωτικών σημειωμάτων της φορολογικής αρχής.
2. Μη τήρηση οδηγιών ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή δεν εφάρμοσε την ΠΟΛ.1038/2012 για το πρόγραμμα ελέγχου και την ΠΟΛ.1050/2014 για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και ελεγκτικών διαπιστώσεων για την απόδειξη της φερόμενης αποκρυβείας ύλης.

4. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, ως ερειδόμενων επί μη επαρκώς αιτιολογημένων εκθέσεων ελέγχου. Οι ποσότητες κρεάτων καταμετρήθηκαν χωρίς ποιοτικό διαχωρισμό. Η φύρα ανέρχεται σε τουλάχιστον 5%, τα δε υπολείμματα δεν παρακολουθούνται διακριτά με βάση τα ΕΛΠ, ούτε απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης καθότι δεν έχουν εμπορευματική αξία. Η πραγματική μέση τιμή του βόειου κρέατος ανέρχεται σε 3,84€/κιλό, με εφαρμογή των τιμών ολόκληρου του έτους και όχι αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος από τις τιμές των μηνών Νοεμβρίου – Δεκεμβρίου 2016. Δεν συνυπολογίστηκε η εισφορά 0,2% ανά κιλό κρέατος υπέρ ΕΛ.Ο.Γ.Α.Κ.. Επομένως, εσφαλμένα υπολόγισε η ελεγκτική αρχή το μικτό κέρδος σε ποσοστό 11,23% αντί του ορθού 6,30%.
5. Αυθαίρετη και ακυρωτέα η εκ μέρους της φορολογικής αρχής κατ' ουσία διενέργεια εξωλογιστικού (διά της έμμεσης χρήσης της τεχνικής των αναλογιών) προσδιορισμού των καθαρών κερδών της.
6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων επί των οποίων βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για τη διαμόρφωση του τελικού πορίσματος και συγκεκριμένα, των ενημερωτικών σημειωμάτων της φορολογικής αρχής, ήτοι των υπ' αριθ. πρωτ. 3414/2021 και 22689/2021 υπηρεσιακών σημειωμάτων ελέγχου, της υπ' αριθ. 13405/2021 εισήγησης ελέγχου, της με αριθ. 241/30.07.2020 εντολής ελέγχου, της υπ' αριθ. 13873/2021 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ για τη χρήση της έμμεσης τεχνικής των αναλογιών, των πινάκων υπολογισμού περιθωρίου μικτού κέρδους, αντιγράφων των χρησιμοποιηθέντων ηλεκτρονικών αρχείων κλπ. Ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, την λήψη αντιγράφων αυτών και η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης εγγράφων, προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) ορίζεται ότι: *«Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».*

Επειδή, με την ΠΟΛ.1038/2012 (ΦΕΚ Β' 431/23-02-2012) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος εξουσιοδοτήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.2238/1994, καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά. Η εν λόγω απόφαση ήταν σε ισχύ μέχρι την κατάργησή της με την παρ. 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις της ΠΟΛ.1038/2012 δεν εφαρμόζονται για χρήσεις που εκκινούν μετά την 1^η Ιανουαρίου 2014. Συνεπώς, ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός περί παραβίασης του άρθρου 11 της ΠΟΛ.1293/2019 προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474/25.02.2014) Απόφαση ΓΓΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού. Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται σε διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης νομικών προσώπων και οντοτήτων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, όπως στην παρούσα. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω παρέκκλισης από τις διατάξεις του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1050/2014 προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον 3°, 4° και 5° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) 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 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 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 το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «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. 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...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών

αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του 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, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα

απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και

προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού

των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: - επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. - επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, με το άρθρο 47 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του

Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 27/09/2021 εκθέσεις προστίμου ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, για το φορολογικό έτος 2016, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις του παραρτήματος ΙΙΙ της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) βάσει της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017). Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ασκεί ως κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο κρέατος (συμπεριλαμβανομένων των

πουλερικών). Σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τις εγγραφές των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, τα ακαθάριστα έσοδά της από την άσκηση της δραστηριότητάς της, για το φορολογικό έτος 2016, ανήλθαν σε 2.307.847,17€, το κόστος πωληθέντων σε 2.159.370,46€, το μικτό αποτέλεσμα σε 148.476,71€, δη το ποσοστό μικτού κέρδους (επί του κόστους) σε 6,88%, τα λοιπά έσοδα σε 80,97€, οι δαπάνες/έξοδα στο ποσό των 141.280,91€, τα έκτακτα έξοδα σε 67,48€ και το καθαρό αποτέλεσμα σε 7.209,29€. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία α) προέβη σε πλασματικές εγγραφές στο λογαριασμό χρηματικών διαθεσίμων που ως αποτέλεσμα είχε την αλλοίωση της πραγματικής εικόνας τους, β) δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, όπως προέκυψε από την εφαρμογή της μεθόδου της κλειστής αποθήκης και γ) δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. πρωτ. 10900/38/05.05.2021 πρόσκληση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση του συνόλου των εκδοθέντων παραστατικών διακίνησης και αξίας (τιμολόγια και δελτία αποστολής). Έπειτα από την εισήγηση της αρμόδιας υπαλλήλου (ελέγκτριας), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξέδωσε τη σχετική απόφαση για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.

Ακολούθως ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα της απογραφής της 31^{ης}/12/2015 και της 31^{ης}/12/2016 ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων, όπως και τα στοιχεία και τις αναλυτικές κινήσεις από το εμπορικό πρόγραμμα της προσφεύγουσας εταιρείας, υπολόγισε δε την μέση τιμή πώλησης για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του υπό κρίση έτους σε κατηγορίες χοιρινού και βοδινού κρέατος, την οποία στάθμισε ανάλογα με τη συμμετοχή εκάστου είδους στις πωλήσεις, συνυπολογίζοντας στη διαμόρφωση του τελικού κόστους ποσό 0,29€ ανά κιλό κρέατος για μεταφορικά έξοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας. Από αυτή τη διαδικασία, ως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 60-67 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, εξήχθη περιθώριο μικτού κέρδους (επί του κόστους) για χοιρινό κρέας προελεύσεως ΕΕ ποσοστού 17,45% και για βοδινό κρέας προελεύσεως ΕΕ ποσοστού 21,94%.

Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή επέλεξε τον συντελεστή 11,23%, που είχε προσδιοριστεί με την ίδια διαδικασία κατά τον ίδιο έλεγχο για το έτος 2015, εφαρμόζοντας επί του συνολικού κόστους των πωληθέντων ειδών άνευ ΦΠΑ. Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκαν βάσει ελέγχου σε 2.401.857,80€ έναντι των δηλωθέντων 2.307.847,17€, ήτοι διαφορά ποσού 94.010,63€, για την οποία

καταλογίστηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές της προσδιορίστηκαν από την ελεγκτική αρχή, στο ποσό των 4.283.862,13€ έναντι των δηλωθεισών 4.189.851,50€ με αναλογούντα επί της διαφοράς φόρο εκρών ποσού 12.221,38€.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι ποσότητες κρεάτων καταμετρήθηκαν χωρίς ποιοτικό διαχωρισμό. Ωστόσο, ο επιμέρους αυτός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα καθότι η καταμέτρηση των ποσοτήτων πραγματοποιήθηκε διακριτά για πλήθος κατηγοριών χοιρινού και βοδινού κρέατος, όπως αναλυτικά περιγράφονται στους επισυναπτόμενους στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος πίνακες (σπάλα, ελιά, στήθος, φιλέτο, ποντίκι, χτένια, γλώσσα, πανσέτα, μπριζόλα, μπουτί κ.α.),

Επιπλέον, οι επιμέρους ισχυρισμοί περί φύρας τουλάχιστον 5% και πραγματικής μέσης τιμή του βόειου κρέατος σε 3,84€/κιλό προβάλλονται αναπόδεικτα καθότι ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε προς επίρρωση αυτών και αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου. Ο δε έτερος ισχυρισμός περί μη συνυπολογισμού της εισφοράς 0,2% ανά κιλό κρέατος υπέρ ΕΛ.Ο.ΓΑ.Κ. απορρίπτεται ομοίως, καθότι δεν προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία η επιβάρυνση των τιμών με το εν λόγω ποσοστό.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα ως προς τις λοιπές διαφορές που καταλόγισε η ελεγκτική αρχή στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου, ανεπαρκώς αιτιολογημένων πράξεων και αβάσιμου πορίσματος ελέγχου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα

μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./27.10.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» – ΑΦΜ

Υπ' αριθ./.....09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο 12.221,38€ x 50%	6.110.69€
---------------------------	-----------

**Υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Κύριος φόρος	81.302,15€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	40.651,08€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	121.953,23€

**Υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	12.262,52€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	20,57€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	12.283,09€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.