



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14.02.2022

Αριθμός απόφασης: 292

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

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 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 (ΦΕΚ9B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ:....., κατοίκου, κατά:
α) της με αριθμό/13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμό/13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, και της υπ' αριθμ. πρωτ./14.09.2021 Γνωστοποίησης μείωσης μεταφερόμενης ζημίας φορολογικού έτους 2018 ΔΟΥ στο ποσό των 45.702,46€ προκειμένου να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2019 γ) της με αριθμό/13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2018 – 31.12.2018, και της υπ' αριθμ. πρωτ./14.09.2021 Γνωστοποίησης Πιστωτικού Υπολοίπου ΦΠΑ ΔΟΥ ... έτους 2018 προκειμένου να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2019 δ) της με αριθμό/13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2017 – 31.12.2017, ε) της με αριθμό/13.09.2021 οριστικής πράξης προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, στ) της με αριθμό/13.09.2021 οριστικής πράξης προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 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 από10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 20.241,36€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.120,68€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.967,46€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 34.329,50€ λόγω αποκρυσταλλώσεως ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 44.501,44€ και μη αναγνώρισης εκπιπτόμενων δαπανών άρθρου 22

,23 β.4172/2013 ύψους 479,35€, οι οποίες προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη, ως λογιστική διαφορά.

-β) Με τη με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ., μειώθηκε η ζημία χρήσης στο ποσό των -45.702,46€, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ποσού -131,423,24€, λόγω αποκρυβείσας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 75.143,69€ και μη αναγνώρισης εκπιπτόμενων δαπανών άρθρου 22 ,23 β.4172/2013 ύψους 470,15€, οι οποίες προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη, ως λογιστική διαφορά καθώς και έσοδα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 10.106,94€.

-γ) Με τη με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2018 – 31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 3.565,56€ και παράλληλα μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των 19.946,19€ έναντι του αρχικού δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ποσού 32.091,54€, ήτοι επήλθε μεταβολή κατά το ποσό των 12.145,35€, λόγω αποκρυβείσας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 75.143,69€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 9.768,68€.

-δ) Με τη με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2017 – 31.12.2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των 5.279,17€ έναντι του αρχικού δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ποσού 11.146,00€, ήτοι επήλθε μεταβολή κατά το ποσό των 5.866,83€.€, λόγω αποκρυβείσας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 44.501,44€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 5.785,19€.

-ε) Με τη με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 4.958,63€, λόγω: α) μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας ποσού 75.143,69€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 9.768,68€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014.Για τη παράβαση αυτή προβλέπεται πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ ύψους 4.884,34€ (9.768,68€x50%) και β) μη ζήτησης λήψης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας ποσού 1.142,85€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού

148,58€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014.Για τη παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ ύψους 74,29€ (148,58€x50%), ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.958,63€.

-στ) Με τη με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 2.914,56€, λόγω: α) μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας ποσού 45.501,44€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 5.785,19€ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014.Για τη παράβαση αυτή προβλέπεται πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ ύψους 2.892,59€ (5.785,19€x50%) και β) μη ζήτησης λήψης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας ποσού 338,00€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 43,94€ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014. Για τη παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ ύψους 21,97€ (43,94€x50%), ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.914,56€.

Οι ως άνω πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα νομίμως με συστημένη επιστολή RE....GR στις 14.09.2021, και η ημερομηνία κοινοποίησης τεκμαίρεται ότι συντελείται στις 29.09.2021.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, φπα και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ....., δυνάμει της με αρ...../2020 εντολής ελέγχου, βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013 και της Α. 1293/2019. Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000) και του,Ν.4308/2014(Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

Επειδή, από επιτόπια αυτοψία στις κτιριακές εγκαταστάσεις του ψυγείου αποθήκευσης της οντότητας του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης, συνεπώς δεν συντρέχει η α' και β' προϋπόθεση του άρθρου 5 παρ.8 του ν.4308/2014.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 προέκυψαν διαφορές απογραφής αποθεμάτων (ελλείμματα και πλεονάσματα) τα οποία επηρεάζουν τις ποσότητες απογραφής και κατ' επέκταση την αξία των τελικών αποθεμάτων με άμεση συνέπεια τον επηρεασμό του ετήσιου φορολογικού αποτελέσματος μέσω του κόστους πωληθέντων.

Ειδικότερα:

Για το φορολογικό έτος 2017

A. Από την καταμέτρηση των ποσοτήτων του είδους μήλα golden, στα πλαίσια της οριζόμενης ελεγκτικής επαλήθευσης (κλειστή αποθήκη) της Α 1293/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκε (πλεόνασμα) 845 kg με τιμή πώλησης 0,40€, χωρίς τη λήψη φορολογικού στοιχείου αγοράς κατά την εισαγωγή στις μερίδες αποθήκης, κατά συνέπεια δεν εκδόθηκε, τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας ποσού 338,00€ (845 kg μήλα golden χ0,40€) με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 43,94€ (όπως αναλυτικά αναφέρονται σελ. 77 της από 13.09.2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014.

B. Περαιτέρω στο φορολογικό έτος 2017 παρουσιάζει κέρδη ύψους 53.844,00€ με συντελεστή μικτού κέρδους 30,20%.

Από τη σύγκριση των φορολογικών στοιχείων αγορών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, ο συντελεστής μικτού κέρδους για τη χρήση 2017 κυμάνθηκε από 54,76% έως 166,66%. Ο έλεγχος επέλεξε το χαμηλότερο συντελεστή ήτοι 54,76%.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Απογραφή 31.12.2016	89.158,18
Αγορές προϊόντων (μήλων)	908.380,51
Σύνολο	997.538,69
Μείον απογραφή 31.12.2017	29.689,79
Κόστος πωλήσεων	967.848,90
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων 967.848,90 χ 54,76%	529.994,06
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	1.497.842,96
Μείον ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	1.453.341,52
Διαφορά	44.501,44

Από τα ως άνω δεδομένα διαπιστώθηκε (έλλειμμα), χωρίς να εκδοθεί κατά την εξαγωγή του προϊόντος (μήλα) τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 45.501,44€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 5.785,19€, (όπως αναλυτικά αναφέρονται στη σελ. 22 της

από 13.09.2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014.

Για το φορολογικό έτος 2018

A. Από την καταμέτρηση των ποσοτήτων του είδους μήλα golden, στα πλαίσια της οριζόμενης ελεγκτικής επαλήθευσης (κλειστή αποθήκη) της Α 1293/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκε (πλεόνασμα) χωρίς την λήψη φορολογικού στοιχείου αγοράς κατά την εισαγωγή στις μερίδες αποθήκης, 3.491,60 kg με τιμή πώλησης 0,30€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 1.047,48€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 136,17€, και 867 kg μήλα smith χ0,11 ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 95,37€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 136,17€ € (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 78, 89 και 90 της από 13.09.2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), κατά συνέπεια δεν εκδόθηκε, λόγω μη ζήτησης – λήψης. τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας ποσού 1.142,85€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 148,58€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014.

B. Περαιτέρω για το φορολογικό έτος 2018 παρουσιάζει ζημίες ύψους 122.330,90€ με συντελεστή μικτού κέρδους 33,38%.

Από τη σύγκριση των φορολογικών στοιχείων αγορών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, ο συντελεστής μικτού κέρδους για το φορολογικό έτος 2018 ο συντελεστής μικτού κέρδους κυμάνθηκε από 66,66% έως 150%.Ο έλεγχος επέλεξε το χαμηλότερο συντελεστή ήτοι 66,66%.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Απογραφή 31.12.2017	29.689,79
Αγορές προϊόντων (μήλων)	823.574,07
Σύνολο	853.564,07
Μείον απογραφή 31.12.2018	184.171,86
Κόστος πωλήσεων	669.082,00
Προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων 669.082,00x 66,66%	446.010,06
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	1.115.092,06
Μείον ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	1.039.948,37
Διαφορά	75.143,69

Από τα ως άνω δεδομένα διαπιστώθηκε (έλλειμμα), χωρίς να εκδοθεί κατά την εξαγωγή του προϊόντος (μήλα) τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 75.143,69€

με αναλογούν Φ.Π.Α. 13% ποσού 9.768,68€, (όπως αναλυτικά αναφέρονται στη σελ. 22 της από 13.09.2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,11,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014.

Επειδή, οι ως άνω διαπιστώσεις συνιστούν παράβαση του 58Α § 1 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ), προς τούτο επιβλήθηκαν πρόστιμα στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018.

Λόγω των ανωτέρω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθ. 28 παρ. 1 περ. α' του ν. 4172/2013, επειδή οι διαφορές απογραφής αποθεμάτων(ελλείμματα και πλεονάσματα) επηρεάζουν τις ποσότητες απογραφής και κατ' επέκταση την αξία των τελικών αποθεμάτων με άμεση συνέπεια τον επηρεασμό του ετήσιου φορολογικού αποτελέσματος μέσω του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 § 1 περ. α' και δ' του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περιθωρίου μικτού κέρδους με βάση αναλογία τιμής πώλησης - τιμής κόστους) εφαρμοζόμενη επί του συνολικού κόστους πωληθέντων, βάσει χονδρικών πωλήσεων, ύστερα από εισήγηση του ελέγχου στις 25.05.2021 και την έγκριση αντίστοιχα από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, περαιτέρω από τα οικονομικά δεδομένα της οντότητας του προσφεύγοντα προκύπτει ότι το φορολογικό έτος 2017 παρουσιάζει κέρδη ύψους 53.844,00€ με συντελεστή μικτού κέρδους 30,20% και το φορολογικό έτος 2018 παρουσιάζει ζημίες ύψους 122.330,90€ με συντελεστή μικτού κέρδους 33,38%., δηλ. η ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει χαμηλό συντελεστή μικτού κέρδους στα έτη 2017 και 2018, εμφανίζει ζημίες στο έτος 2018, μηδενικές καταβολές ΦΠΑ και δεν έχει μεταβάλει το είδος που εμπορεύεται και την εμπορική της πολιτική, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης οντότητας με τη μέθοδο της αρχής αναλογιών, δεδομένου ότι το απόθεμα είναι ελεγχόμενο και τα εμπορεύματα είναι ομοειδή (μήλα) και έχουν παρόμοιο ποσοστό κέρδους. Για τον προσδιορισμό μικτού κέρδους ο έλεγχος επέλεξε διαφορετικά είδη μήλων με δεδομένο ότι αυτά αποτελούσαν το 100% των πωλήσεων στα υπό κρίση έτη 2017 και 2018.

Από τη σύγκριση των φορολογικών στοιχείων αγορών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που προσκόμισε ο προσφεύγων ο συντελεστής μικτού κέρδους για τη χρήση 2017 κυμάνθηκε από 54,76% έως 166,66%. Ο έλεγχος επέλεξε το χαμηλότερο συντελεστή ήτοι 54,76%, για δε τη χρήση 2018 ο συντελεστής μικτού κέρδους κυμάνθηκε από 66,66% έως 150%. Ο έλεγχος επέλεξε το χαμηλότερο συντελεστή ήτοι 66,66%.

Επιπλέον οι δαπάνες άρθρου 23.ιβ' ΚΦΕ για το έτος 2017 ύψους 479,35€ και για το έτος 2018 ύψους 470,15€, εκδόσεως με ΑΦΜ που αφορούν αγορές φυσικού μεταλλικού νερού, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο επειδή κρίθηκαν ως προσωπικές/καταναλωτικές δαπάνες και όχι αμιγώς παραγωγικές.

Κατόπιν των ως άνω αναφερθέντων τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη/ζημίες προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

φορολογικό έτος 2017

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ
Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα	1.453.341,52
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	44.501,44
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	1.497.842,96
Μείον αγορές-δαπάνες βάσει λογιστικών αρχείων	1.399.497,52
Καθαρά Κέρδη	98.345,44
Πλέονδαπάνες μη εκπιπόμενες άρθρων 22 και 23 ν.4172/2013(λογιστικές διαφορές)	479,35
Κέρδη ελέγχου έτους 2017	98.824,79
Κέρδη δήλωσης έτους 2017	53.844,00
Διαφορά	44.980,79

φορολογικό έτος 2018

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ
Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα	1.039.948,37
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	75.143,69
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	1.115.092,06
Μείον αγορές-δαπάνες βάσει λογιστικών αρχείων	1.161.264,67
Καθαρά Κέρδη	-46.172,61
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες άρθρων 22 και 23 ν.4172/2013(λογιστικές διαφορές)	470,15
Ζημίες ελέγχου έτους 2018	-45.702,46

Ζημίες δήλωσης έτους 2018	-131,423,24
Διαφορά	-85.720,78

Οι διαφορές φόρου για το έτος 2017 και η μείωση ζημίας για το έτος 2018 που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ των άλλων τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή άρθρων 23.ιβ' ΚΦΕ.

-Εσφαλμένη αποτίμηση δεδομένων ελέγχου κλειστής αποθήκης.

-Αόριστη και όλως αντιφατική η αιτιολογία των Εκθέσεων Ελέγχου.

-Παραβίαση του δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόαση.

-Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 28 ΚΦΕ και 27 ΚΦΔ και ατεκμηρίωτη προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Πλημμελής εφαρμογή της αρχής των αναλογιών κατά παράβαση των άρθρων 28 ΚΦΕ και 27 ΚΦΔ καθώς και της υπ' αριθμ. Α1008 (ΦΕΚ Β' 88/2020) Απόφασης. Νόμω και ουσία αβάσιμη η προσφυγή στη χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

-Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή άρθρου 58^Α του ν.4174/2013.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 13, παρ.1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07- 2013), ορίζουν, ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τις εξουσίες τις φορολογικής διοίκησης, 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ 4. ν.4308/2014 « Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων» ορίζονται τα εξής: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014(ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου...{...} 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το άρθρο 64 του ν.4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110) ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. ... 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. 6 ... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. ...».

Επειδή, με το άρθρο 21 ν.4172/2013 ορίζεται, ότι: 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 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 28 ν.4172/2013 ορίζεται, ότι: 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 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, στο 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 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, με την Α.1008/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης,

για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων **το απόθεμα είναι ελεγχόμενο** ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα

παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. 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 έλεγχου, 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 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «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. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα,

για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: • Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. • Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. • Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). • Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού

στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)». Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: Α. **Μέθοδος της αρχής των αναλογιών:** Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα

χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

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

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 περισσότερων 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 πρόσωπου ή νομικής οντότητας που άσκει επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 ν.2859/2000(ΦΠΑ),ορίζεται ,ότι: 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. 3. 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 ΔΟΥ 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.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2015 (17/10 – 31/12/2015) και 2016, αντίστοιχα, ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «(Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «...II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62 10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α) Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης...

Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής: Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς. Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.».

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα νομολογία (ΣτΕ 236/2016, 29/2017, 3424/2006, 2340/1987, 1402/1986, 4202/1986, τις γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992.) και την θεωρία, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικουμένου, δεν δύναται να

καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση. Την θέση αυτή υποδεικνύει η φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος δια του οποίου ο διοικούμενος αποσκοπεί στην ακύρωση ή έστω στην επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης. (Βλ. Π. Λαζαράτου, Η reformatio in pejus στην ενδικοφανή προσφυγή, ΝοΒ, 1992, σελ. 438.)

Ειδικά ως προς την ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ, η ανωτέρω αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος εδράζεται στο ιδιαίτερο νομικό καθεστώς που διέπει τις φορολογικές πράξεις, οι οποίες, σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της οριστικότητας (άρθρο 78 Σ.), δεν ανακαλούνται μέσω της διοικητικής διαδικασίας ούτε επιτρέπεται ο αυτεπάγγελτος ή κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου ιεραρχικός έλεγχος και η άσκηση κατά αυτών άτυπων διοικητικών προσφυγών (αίτηση θεραπείας, ιεραρχική προσφυγή) Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Ε΄ έκδοση, 2014, σελ. 150, Ε. Θεοχαροπούλου, Οι ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, από τη Φορολογική Διοίκηση και τον Δικαστή σε σχέση προς την εφαρμογή των διοικητικών νόμων. Υπό το φως και της νομολογίας ΣτΕ, ΑΕΔ, ΔΕΚ, ΔΦΝ, 2010, σελ. 544.)

Σύμφωνα, λοιπόν, με την εκπεφρασμένη βούληση του συνταγματικού νομοθέτη στις φορολογικές πράξεις η αρχή της νομιμότητας υφίσταται έναν περιορισμό αναγνωρίζοντας έτσι, εν προκειμένω, την υπεροχή της έννομης προστασίας του ενδιαφερομένου, καθώς μόνον εφόσον ο ίδιος το επιδιώξει με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να προκαλέσει την επανεξέταση της εις βάρος του εκδοθείσας πράξης. Συνεπώς, στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ΚΦΔ εφαρμόζεται η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος.

Περαιτέρω, όπως παγίως έχει νομολογηθεί (Βλ. ενδεικτικά ΔΠρΘεσ 2823/2019, ΔΕφΘεσ 743/2018, 662/2018) σε περίπτωση που με μία ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται περισσότερες πράξεις η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή ισοδυναμεί με την υποβολή πλειόνων ενδικοφανών προσφυγών, αντιστοίχων των προσβληθεισών πράξεων. Ακολούθως, η Δ.Ε.Δ. εκδίδοντας ρητή απόφαση ή απορρίπτοντας σιωπηρώς την ενδικοφανή προσφυγή εκδίδει κατ' ουσίαν περισσότερες αποφάσεις, αντίστοιχες των σχετικών ενδικοφανών προσφυγών, χωρίς να παίζει ρόλο η σώρευσή τους επί του ιδίου εγγράφου ή της ενιαίας τεκμαιρόμενης απόρριψης.

Στην προκειμένη περίπτωση, στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής διαπιστώθηκε ότι η Φορολογική Αρχή εξέδωσε εσφαλμένως τις υπ' αριθ./13-09-2021 και/13-09-2021 οριστικές πράξεις προστίμου άρθρου 58Α παρ1 Ν. 4174/2013, ως προς το σκέλος της παράβασης της μη ζήτησης-λήψης ενός τουλάχιστον φορολογικού

στοιχείου (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8, 11, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014), καθώς εφάρμοσε ως προς την επιβολή και προσδιορισμό του προστίμου τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 58 Α παρ. 1 Ν. 4174/2013, αντί της ορθής διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 περ. η' Ν. 4174/2013, με αποτέλεσμα να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 96,26 ευρώ αντί του ορθού 500 ευρώ και 21,97 ευρώ αντί του ορθού 500 ευρώ αντίστοιχα.

Περαιτέρω, επισημαίνουμε ότι αφενός ο προσφεύγων επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή του τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 (συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα αυτεπάγγελτου ελέγχου νομιμότητας της πράξης) και αφετέρου ο εν λόγω εσφαλμένος προσδιορισμός του επιβληθέντος προστίμου **οδηγεί σε χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος**, καθώς το πρόστιμο που θα έπρεπε να του επιβληθεί ανέρχεται σε υψηλότερο ποσό από αυτό που του καταλογίσθηκε.

Ενόψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του ασκούντος ενδικοφανή προσφυγή, η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό που του καταλογίστηκε δυνάμει των επίμαχων πράξεων επιβολής προστίμου, η δε ενδικοφανής προσφυγή του, κατά το σκέλος που αφορά τις εν λόγω πράξεις, πρέπει να απορριφθεί και οι πράξεις να επικυρωθούν με την επισημείωση ότι τούτο συμβαίνει ενόψει της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, πέραν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων του ν.4172/13 από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, διενεργήθηκε και έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με την 1η περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4174/2013, και προέκυψαν τα ως άνω αναλυτικά αναφερόμενα.

Επειδή, βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014, άρθρο 20) τα αποθέματα, μετά την αρχική τους απόκτηση και καταχώριση στα λογιστικά αρχεία, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα αποτιμούνται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.

Επειδή, το έλλειμμα απογραφής μειώνει το τελικό απόθεμα, άρα αυξάνει το κόστος των πωληθέντων και μειώνει το φόρο εισοδήματος, ενώ αντιθέτως το πλεόνασμα απογραφής αυξάνει το τελικό απόθεμα, άρα μειώνει το κόστος των πωληθέντων και αυξάνει το φόρο εισοδήματος.

Επειδή, η διοίκηση της οικονομικής μονάδας έχει την ευθύνη της απόκτησης κατάλληλης τεκμηρίωσης για τη διαπίστωση του φυσιολογικού ή μη του ελλείμματος.

Επειδή, οι πωλήσεις, αυτοπαραδόσεις και οποιεσδήποτε εξαγωγές από την επιχείρηση/οντότητα αποθεμάτων πρέπει να συνοδεύονται με την έκδοση παραστατικού που θα πρέπει να ενημερώνει το βιβλίο αποθήκης.

Επειδή, είναι απαραίτητο η επιχείρηση να πάρει όλα εκείνα τα αναγκαία μέτρα ώστε να μην εμφανίζει διαφορές απογραφής, δηλαδή η φυσική απογραφή να συμφωνεί με το βιβλίο αποθήκης και να συμβαδίζει με τη Γενική Λογιστική, ώστε να απεικονίζονται ορθά τα οικονομικά δεδομένα και να μην αμφισβητούνται από την φορολογική αρχή.

Επειδή σε κάθε περίπτωση οι διαφορές απογραφής συσχετίζονται και με τον ΦΠΑ, αφού ακόμα και αν είχαν αιτιολογηθεί από τον έλεγχο, ως δωρεάν διάθεση ειδών που δεν καταχωρήθηκε από αμέλεια, ανάλογα με την αξία των ειδών μπορεί να θεωρηθούν ως αυτοπαραδόση σύμφωνα με το άρθρο 7 του κώδικα Φ.Π.Α. και θα πρέπει να καταλογιστεί ως πληρωτέος ο Φ.Π.Α. στην αξία του κόστους της διαφοράς απογραφής που αφορά ποσότητα. Ως εκ τούτου θα έπρεπε να εκδοθεί παραστατικό με το οποίο θα γινόταν η εξαγωγή από την αποθήκη ώστε να μην εμφανιστούν διαφορές απογραφής.

Επειδή, η οντότητα του προσφεύγοντα παρουσιάζει χαμηλό συντελεστή μικτού κέρδους, εμφανίζει ζημίες στο έτος 2018 και μηδενικές καταβολές ΦΠΑ και δεν έχει μεταβάλει το είδος που εμπορεύεται και την εμπορική της πολιτική, οι διαφορές απογραφής αποθεμάτων (ελλείμματα και πλεονάσματα) επηρεάζουν τις ποσότητες απογραφής και κατ'επέκταση την αξία των τελικών αποθεμάτων με άμεση συνέπεια τον επηρεασμό του ετήσιου φορολογικού αποτελέσματος μέσω του κόστους πωληθέντων, το φορολογητέο εισόδημα της οντότητας του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε με τη μέθοδο της αρχής αναλογιών, δεδομένου ότι το απόθεμα είναι ελεγχόμενο και τα εμπορεύματα είναι ομοειδή (μήλα) και έχουν παρόμοιο ποσοστό κέρδους.

Επειδή, η μη δικαιολόγηση των διαφορών (πλεονάσματος/ελλείμματος) κατά τη διενέργεια του ελέγχου με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης συνιστά περίπτωση που εμπίπτει στις προϋποθέσεις του άρθ. 28 παρ. 1 περ. α' του ν. 4172/2013, για την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 § 1 περ. α' και δ' του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι είναι «Νόμω και ουσία αβάσιμη η προσφυγή στη χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου», απορρίπτεται.

Επειδή, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το αρ. 41/24.06.2021 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/2013 μετά των προσωρινών προσδιορισμών φόρων και προστίμων και ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε το με αρ.21510/27.07.2021 υπόμνημα έγγραφων εξηγήσεων/απόψεων με προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία μεγάλο μέρος των οποίων έγιναν δεκτά από τον έλεγχο, εκτός των ως άνω αναφερθέντων διαφορών, με αποτέλεσμα να διαφοροποιηθούν οι αρχικές διαφορές σε ποσότητα μήλων που προέκυψαν με τη μέθοδο κλειστής αποθήκης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης της στέρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά τις δαπάνες εκδόσεως με ΑΦΜ που αφορούν αγορές φυσικού μεταλλικού νερού, για το έτος 2017 ύψους 479,35€ και για το έτος 2018 ύψους 470,15€, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγιναν οικειοθελώς προς τους εργαζόμενους που απασχολεί στο πλαίσιο των παραγωγικών δαπανών της οντότητάς του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζονται τα εξής: Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Επειδή, με την ερμηνευτική ΠΟΛ.1113/2015 (παρ. 1) η οποία ρητά αναφέρει ότι «οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου

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

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...[...] 4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγορές, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, από την από 13.09.2021 έκθεση ελέγχου εισοδήματος στις σελ.68 και 69 προκύπτει ότι ο ίδιος ο προσφεύγων δεν εξέπεσε δαπάνες του ιδίου εκδότη με ΑΦΜ από τα ακαθάριστα έσοδα, αναμορφώνοντας αυτές με αφαιρετικές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα δαπάνες καθαρής αξίας 309,80€ του έτους 2017 και καθαρής αξίας 264,97€ του έτους 2018, ως μη παραγωγικές δαπάνες.

Επειδή, για τις εν λόγω δαπάνες που αφορούν τον ίδιο λόγο με τις ως άνω δαπάνες δηλ.αγορές φυσικού μεταλλικού νερού, για το έτος 2017 ύψους 479,35€ και για το έτος 2018 ύψους 470,15€, του ιδίου ως άνω εκδότη οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές, πραγματοποιηθείσες όχι προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά για ικανοποίηση των προσωπικών του αναγκών (δαπάνες άρθρου 23.ιβ' ΚΦΕ), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, συνακόλουθα ο Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών δε εκπίπτει από τον φόρο εκροών και πρέπει να αποδοθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι γίνεται εσφαλμένη αναφορά στις προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου άρθρου 58Α των ετών 2017 και 2018 «...έχετε τη δυνατότητα να υποβάλλετε εγγράφως τις αντιρρήσεις σας εντός είκοσι ημερών (20) από την κοινοποίηση του σημειώματος ελέγχου», και όχι του άρθρου 63 του ΚΦΔ , το οποίο ισοδυναμεί με μη ενημέρωσή του για τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων αυτών.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλει και τις πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^α των ετών 2017 και 2018, συνεπώς αβάσιμα προβάλλεται ο λόγος ότι στερήθηκε το δικαίωμα της έννομης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων αυτών.

Επειδή, οι επαναπροβαλλόμενοι λόγοι με την ενδικοφανή προσφυγή τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και κατά το μεγαλύτερο μέρος έγιναν δεκτοί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΔΟ.Υ. σχετικά με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 13.09.2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος & ΦΠΑ και ν.4308/2014, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων των φορολογικών ετών 2017 & 2018, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /15.10.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση α) της με αριθμό /13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμό /13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της με αριθμό /13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2018 – 31.12.2018, δ) της με αριθμό /13.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2017 – 31.12.2017, ε) της με αριθμό /13.09.2021 οριστικής πράξης προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, στ) της με αριθμό /13.09.2021 οριστικής πράξης προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό /13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	54.902,52	99.883,31	99.883,31	44.980,79
Χρεωστικό ποσό	1.614,62	21.855,98	21.855,98	20.241,36
Προκαταβολή φόρου	15.364,27	15.364,27	15.364,27	0,00

Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.796,95	6.764,41	6.764,41	3.967,46
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν. 4174/2013		10.120,68	10.120,68	10.120,68
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	20.425,84	54.755,34	54.755,34	34.329,50

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

β) Η με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018.

μειώθηκε η ζημία χρήσης στο ποσό των -45.702,46€, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ποσού - **131,423,24€**,

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ/ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία φορολογικού έτους 2018	131423,24	45702,46	45702,46	85,720,78

γ) Η με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2018 – 31.12.2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών & ενδοκοιν. Αποκτήσεων	310.337,83	385.481,52	385.481,52	75.143,69
Αξία φορολογητέων εισροών& ενδοκοιν. Αποκτήσεων	383.265,26	382.795,11	382.795,11	470,15

Φόρος εκροών	51.137,24	60.905,92	60.905,92	9.768,68
Φόρος εισροών	83.228,78	77.286,55	77.286,55	5.942,23
Πιστωτικό υπόλοιπο	32.091,54	19.946,19	19.946,19	12.145,35
χρεωστικό υπόλοιπο		3.565,56	3.565,56	3.565,56
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	32.091,54	19.946,19	19.946,19	12.145,35

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

δ) Η με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01. 2017 – 31.12.2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών & ενδοκοιν. Αποκτήσεων	240.938,24	285.439,68	285.439,68	44.501,44
Αξία φορολογητέων εισροών& ενδοκοιν. Αποκτήσεων	228.513,68	228.034,33	228.034,33	479,35
Φόρος εκροών	35.683,31	41.468,50	41.468,50	5.785,19
Φόρος εισροών	46.829,31	46.747,67	46.747,67	81,64
Πιστωτικό υπόλοιπο	11.146,00	5.279,17	5.279,17	5.866,83
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	11.146,00	5.279,17	5.279,17	5.866,83

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

ε) Η με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018,

	βάσει ελέγχου ποσό	βάσει απόφασης ποσό
Πρόστιμο άρθ. 58 παρ.1' του ν.4174/2013 Α) 9.768,68 χ 50%= 4.884,34 Β) 148,58 χ 50% = 74,29	4.958,63	4.958,63

στ) Η με αριθμό/13.09.2021 οριστική πράξη προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

	βάσει ελέγχου ποσό	βάσει απόφασης ποσό
Πρόστιμο άρθ. 58 παρ.1' του ν.4174/2013 Α) 5.785,19 χ 50%= 2.892,59 Β) 43,94 χ 50% = 21,97	2.914,56	2.914,56

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

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.