



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1352

**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@aade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»,
- 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. ΔΕΔ 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ:

α) της υπ' αριθ./29.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 16/10/2015,

β) της υπ' αριθ./29.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015 – 31/12/2015,

γ) της υπ' αριθ./29.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015,

- δ) της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,
- ε) της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 16/10/2015, την υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2015, την υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ./29.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, και την υπ' αριθ./29.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../2022ΕΜΠ/26.05.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... IKE» 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/26.05.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 16/10/2015, πρόστιμο ποσού 5.500,00€, λόγω μη έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης, σε έντεκα (11) περιπτώσεις παράδοσης αγαθών άνευ ανταλλάγματος, συνολικής καθαρής αξίας 74.280,34€ πλέον ΦΠΑ 14.118,77€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και 7 του ν.2859/2000 (ΚΦΠΑ), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ.

1θ' και 2δ του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης, ως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, ήτοι 500,00€ x 11.

Με την υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015 – 31/12/2015, πρόστιμο ποσού 1.320,70€, λόγω μη έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης, σε τέσσερεις (4) περιπτώσεις παράδοσης αγαθών άνευ ανταλλάγματος, συνολικής καθαρής αξίας 14.988,37€ πλέον ΦΠΑ 2.641,39€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και 7 του ν.2859/2000 (ΚΦΠΑ), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 κύρωσης, ήτοι 2.641,39€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΔ για συναλλαγές για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης συνολικού ύψους 277.065,00€, που επισύρει την προβλεπόμενη από την παράγραφο 1 του άρθρου 56 του ν.4174/2013 κύρωση, ήτοι 277.065,00€/1000 με κατώτατο ποσό τα 500,00€.

Με την υπ' αριθ./29.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2015, κύριος φόρος ποσού 69.095,53€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 34.547,77€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 103.643,30€. Η διαφορά φόρου οφείλεται i) στη διαπίστωση αποκρυβείας ύλης 95.100,54€, ήτοι στον προσδιορισμό των εσόδων της στο ποσό των 3.173.251,12€ έναντι δηλωθέντων εσόδων ποσού 3.078.150,58€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, ii) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη της, ως λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 114.133,09€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και συγκεκριμένα α) αποσβέσεων πάγιων στοιχείων ποσού 15.859,90€ που διενεργήθηκαν με βάση δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 282.378,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... MON. ΕΠΕ» – ΑΦΜ, που λήφθηκαν σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους και δύο (2) καθαρής αξίας 21.700,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... MON. ΙΚΕ» – ΑΦΜ, β) πιστωτικών

τιμολογίων επιστροφών πωλήσεων, συνολικής καθαρής αξίας 9.004,48€, λόγω μη επίδειξής τους, γ) αυτοπαραδόσεων συνολικής καθαρής αξίας 89.268,71€, κατόπιν δωρεάν διάθεσης αγαθών, και iii) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη της, ποσού 29.026,80€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων σε πωλήσεις αγαθών με συνδεδεμένη επιχείρηση.

Με την υπ' αριθ. /29.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 633,30€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, κύριος φόρος ποσού 51.530,82€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 16.972,29€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 68.503,11€, λόγω α) επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης ποσού 95.100,54€, αλλά και β) προσθήκης της αξίας πιστωτικών φορολογικών στοιχείων επιστροφών πωλήσεων και μη εκδοθέντων στοιχείων αυτοπαράδοσης, συνολικής αξίας 138.611,43€, με αναλογούντα συνολικό φόρο εκροών ύψους 46.608,90€, γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών του φόρου δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείου καθαρής αξίας 21.700,00€ πλέον ΦΠΑ 4.991,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... MON. ΙΚΕ» – ΑΦΜ και δ) μη καταχώρησης πιστωτικού φορολογικού στοιχείου ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών αξίας 2.453,10€ στην οποία αναλογεί φόρος 564,22€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2020 εκθέσεων προστίμων ΚΦΔ (άρθρων 54 και 58Α), ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρου 56 ΚΦΔ), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 351/2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις 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). Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου

εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθότι η προσφεύγουσα υπέπεσε σε παραβάσεις λήψεις εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας, επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών (mark up method), ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

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. Νόμω και ουσία αβάσιμη, αόριστη, ανατιολόγητη, παράνομη και πλημμελής η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη απόδειξη της εικονικότητας. Καλή πίστη της λήπτριας.
2. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Παραβίαση του άρθρου 11 της ΠΟΛ.1293/2019. Πλημμελής και ανατιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής.
3. Εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ανυπαρξία της οριζόμενης από το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014 αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Υπέρβαση εξουσίας. Παραβίαση ουσιαστού τύπου της διαδικασίας.
4. Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, φορολογικού έτους 2015, λόγω υπέρβασης του αντικειμένου της εντολής ελέγχου.
5. Μη εφαρμογή εκ μέρους της φορολογικής αρχής της αποφάσεως Α.1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και της εγκυκλίου Ε.2016/2020 αναφορικά με τις εφαρμοστέες τεχνικές ελέγχου.
6. Νόμω και ουσία αβάσιμη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών στην υπό κρίση υπόθεση εκ μέρους της φορολογικής αρχής καθώς και τα εξ αυτής προκύψαντα αποτελέσματα. Εσφαλμένη η εφαρμογή ενός μέσου συντελεστή μικτού κέρδους επί των αγορών διότι οι διάφορες κατηγορίες προϊόντων και εμπορευμάτων δεν συμμετέχουν το ίδιο στη διαμόρφωση των ακαθαρίστων εσόδων.
7. Μη νόμιμη και αβάσιμη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθ' ό μέρος αφορούν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά.
8. Μη νόμιμη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στο ΦΠΑ. Αυτοτελής έλεγχος ΦΠΑ σε σχέση με εκείνον του φόρου εισοδήματος.

9. Ανεπίτρεπτος ο υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης μέσω έμμεσων τεχνικών ελέγχου και η εκ των υστέρων προσθήκη λογιστικών διαφορών.
10. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής και ο συναφής καταλογισμός ως προς τα πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής πωλήσεων. Τα πιστωτικά τιμολόγια αφορούσαν επιστροφές ληγμένων εμπορευμάτων. Όσα αφορούσαν σε είδη διατροφής που επιστράφηκαν με κοντινή ημερομηνία λήξης διατέθηκαν σε φιλανθρωπικούς σκοπούς για τα οποία δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης. Εσφαλμένος και παράνομος ο προσδιορισμός της αξίας των στοιχείων αυτοπαράδοσης στη μέση τιμή κτήσης των εμπορευμάτων τα οποία ήταν άνευ αξίας.
11. Μη νόμιμη και αβάσιμη η απόρριψη των αποσβέσεων, καθ' ό μέρος αφορούν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά.
12. Μη νόμιμη η λογιστική διαφορά εξαιτίας της μη τήρησης των ίσων αποστάσεων μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής.
13. Η διαδικασία ελέγχου και το πόρισμα αυτού, το οποίο συνεπάγεται την επιβολή εξοντωτικών φόρων και προστίμων, προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας και στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς τη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώ.

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, οριζόταν ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)...., β)...., γ)...., δ)....., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της

πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4^α ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 καταργείται».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας (ΣΤΕ 1338, 1160/2019). Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε

ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων, που αποτυπώνεται στις από 29/12/2021 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ, εδράζεται στην από 02/12/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Βάσει της τελευταίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. 680/08.12.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 21.700,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» (ΑΦΜ). Κατά της πράξης αυτής ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η υπ' αριθ. πρωτ./11.03.2021 ενδικοφανής προσφυγή η οποία έγινε μερικώς αποδεκτή με την υπ' αριθ./18.04.2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας. Με την προαναφερθείσα απόφαση κρίθηκε ότι τα επίμαχα τιμολόγια της προαναφερθείσας εκδότριας, ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές (πώληση μεταχειρισμένων περνοφόρων οχημάτων), η δε εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων έγκειται στο πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας αυτών επιχείρησης, η οποία δεν ήταν σε θέση να παράσχει τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία είδη

(μεταχειρισμένα περονοφόρα). Περαιτέρω, για την προσφεύγουσα εξετάστηκε και δεν αναγνωρίστηκε η καλοπιστία της κατά τη διενέργεια των συναλλαγών. Επομένως, το ζήτημα της εικονικότητας ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, όπως και η συνδρομή ή μη καλοπιστίας στο πρόσωπο της προσφεύγουσας, έχει κριθεί από την Υπηρεσία μας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πραγματικών συναλλαγών και πλημμελούς στοιχειοθέτησης της εικονικότητας, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 2^ο, 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 25 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση...».

Επειδή, από τον ΚΦΔ ορίζεται το ελάχιστο περιεχόμενο της εντολής ελέγχου και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα προαναφερθέντα στοιχεία [Πανταζόπουλος Π. σε Φωτόπουλος Ι. κ.ά., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 634] στα οποία δεν περιλαμβάνεται η αναγραφή της μεθόδου ελέγχου.

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. 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...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την περιέλευση στην ελεγκτική αρχή (ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ) των με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΕΞ2020/03.12.2020 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΕΞ2020/10.12.2020 πληροφοριακών δελτίων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) για την προσφεύγουσα – λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της

επιχείρησης με την επωνυμία «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» (ΑΦΜ), και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθ. 680/08.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, εκδόθηκε αρχικά η υπ' αριθ./1/07.07.2020 εντολή μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ η οποία κοινοποιήθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ./11.03.2021 έγγραφο της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ.

Ακολούθως, λόγω διαπίστωσης ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2015, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ, έπειτα από την εισήγηση της αρμόδιας υπαλλήλου (ελέγκτριας), αποφάσισε την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και συμπλήρωσε την εντολή ελέγχου με την επισήμανση της χρήσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου (υπ' αριθ./2/15.11.2021 συμπληρωματική εντολή ελέγχου). Επομένως, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ δεν προέβη στην τροποποίηση των αντικειμένων του ελέγχου. Σε εκτέλεση της ανωτέρω εντολής ελέγχου συντάχθηκαν οι από 29/12/2021 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί υπερβάσεως του αντικειμένου ελέγχου και μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/2013 για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται σε περιπτώσεις ελέγχου νομικών προσώπων και οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, όπως η προσφεύγουσα, και 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, και 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 5ο και 6ο προβαλλόμενο λόγο

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 εμπειριστατωμένα 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 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, όπως προαναφέρθηκε, στην προκειμένη περίπτωση πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 1β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015.

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 εφαρμόζεται 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 και 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 δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: - επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. - επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και

ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος... 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 29/12/2021 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ προκύπτει ότι, για το φορολογικό έτος 2015, 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 κυρίως το χονδρικό εμπόριο τροφίμων, ποτών και απορρυπαντικών και το λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών και υπολογιστών. Βάσει των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, τα ακαθάριστα έσοδά της από την άσκηση των ανωτέρω δραστηριοτήτων για το φορολογικό έτος 2015 ανήλθαν σε 3.078.150,58€, το κόστος πωληθέντων σε 2.649.836,35€, το μικτό αποτέλεσμα σε 428.314,23€, τα έσοδα από

παροχή υπηρεσιών σε 64.096,19€, οι δαπάνες/έξοδα στο ποσό των 480.820,53€, τα έσοδα κεφαλαίων σε 3.309,06€, τα έξοδα κεφαλαίων σε 45.192,09€, τα έκτακτα και τα ανόργανα έξοδα σε 3.061,91€, οι αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος σε 40.315,32€ και το καθαρό αποτέλεσμα σε 6.960,27€. Αναλυτικότερα, από την κατάστρωση αποτελεσμάτων και τη δήλωση εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας προκύπτει ότι:

- ❖ για τον κλάδο του χονδρικού εμπορίου τροφίμων, ποτών και απορρυπαντικών, τα ακαθάριστα έσοδα ανήλθαν σε 2.241.350,88€, το κόστος των πωληθέντων σε 1.996.134,05€ και το ποσοστό μικτού κέρδους (επί του κόστους) σε 12,28% και
- ❖ για τον κλάδο του λιανικού εμπορίου ηλεκτρικών συσκευών και υπολογιστών, τα ακαθάριστα έσοδα ανήλθαν σε 836.824,09€, το κόστος των πωληθέντων σε 653.702,30€ και το ποσοστό μικτού κέρδους (επί του κόστους) σε 28,01%.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν, κατά το εν λόγω φορολογικό έτος, λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατόπιν τούτου, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΕΔΕΣΣΑΣ, έπειτα από εισήγηση της αρμόδιας υπαλλήλου, αποφάσισε την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών (mark up method), ως καταλληλότερης για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας.

Ακολούθως ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα του ισοζυγίου αποθήκης για το σύνολο των ειδών, κατηγοριοποίησε τα είδη της απογραφής, τόσο κατά κλάδο δραστηριότητας όσο και κατά είδος για επιμέρους κατηγορίες καθενός εκ των δύο (βασικών) κλάδων και επελέγησαν 250 κωδικοί από κάθε κλάδο και από όλες τις κατηγορίες, με σκοπό να εξαχθεί ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα, προκειμένου να υπολογιστεί ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους ανά κατηγορία, τον οποίο η ελεγκτική αρχή στη συνέχεια στάθμισε με βάση τον όγκο συμμετοχής (πωλήσεις) στο άθροισμα του δείγματος. Από αυτή τη διαδικασία εξήχθησαν τα παρακάτω αποτελέσματα:

Κλάδος χονδρικού εμπορίου τροφίμων, ποτών και απορρυπαντικών	
Κατηγορία	Μέσος συντελεστής κατηγορίας
Άλευρα	12,81%
Αλκοόλ	15,28%
Αλλαντικά	22,34%

Αναψυκτικά	20,00%
Απορρυπαντικά – Αναλώσιμα – Είδη συσκευασίας	14,06%
Αρτύματα - Μπαχαρικά	24,32%
Αρτοποιήματα	35,81%
Γαλακτοκομικά	18,20%
Έλαια	14,59%
Επιδόρπια – Σνακ	12,52%
Ζάχαρη	12,45%
Ζυμαρικά	19,61%
Θαλασσινά	21,98%
Κονσέρβες – Έτοιμα γεύματα – Σάλτσες	25,73%
Κρέατα	5,98%
Λαχανικά – Κατεψυγμένα	15,45%
Νερά	24,01%
Χυμοί	16,27%
Μέσος σταθμισμένος συντελεστής μικτού κέρδους κλάδου	16,47%

Κλάδος λιανικού εμπορίου ηλεκτρικών συσκευών και υπολογιστών	
Κατηγορία	Μέσος συντελεστής κατηγορίας
Λευκές συσκευές	27,99%
Εντοιχιζόμενες συσκευές	48,92%
Συσκευές εικόνας	17,69%
Συσκευές ήχου	66,70%
Αυτοματισμός γραφείου	56,07%
Κλιματισμός εσωτερικές μονάδες	28,19%
Κλιματισμός εξωτερικές μονάδες	28,19%
Εποχιακά Ψύξη/Θέρμανση	37,80%
Μικροσυσκευές	40,06%
SDA – ACCESSORIES	66,85%
Σκεύη	50,66%
Computing	34,19%
Telecoms	25,87%
Essentials	52,47%
Λοιπές κατηγορίες	38,10%
Μέσος συντελεστής μικτού κέρδους κλάδου	29,79%

Με την παραπάνω διαδικασία η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τον μέσο συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων σε ποσοστό 29,13% για τον κλάδο του χονδρικού εμπορίου τροφίμων, ποτών και απορρυπαντικών και 29,79% για τον κλάδο λιανικού εμπορίου ηλεκτρικών συσκευών και υπολογιστών. Η

ελεγκτική αρχή επέλεξε τους εν λόγω συντελεστές έναντι των συντελεστών που προκύπτουν βάσει των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων εκάστου κλάδου δραστηριότητας, εφαρμοσθέντων επί του συνολικού κόστους των πωληθέντων ειδών άνευ ΦΠΑ. Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκαν βάσει ελέγχου σε 2.324.804,89€ για τον κλάδο του χονδρικού εμπορίου τροφίμων, ποτών και απορρυπαντικών και 848.468,62€ για τον κλάδο λιανικού εμπορίου ηλεκτρικών συσκευών και υπολογιστών, ήτοι συνολικά στο ύψος των 3.173.275,51€ έναντι των δηλωθέντων 3.078.150,58€, ήτοι προέκυψε διαφορά ποσού 95.100,54€ και συνακόλουθα οι φορολογητέες εκροές της προσδιορίστηκαν από την ελεγκτική αρχή κατόπιν επιμερισμού τους στους φορολογικούς συντελεστές 13% και 23%, αλλά και στις απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, με αναλογούντα επί της διαφοράς φόρο εκροών ποσού 18.499,91€.

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 η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, εφάρμοσε εσφαλμένη μεθοδολογία τόσο ως προς την επιλογή αναζήτησης του μέσου περιθωρίου μικτού κέρδους όσο και ως προς την επιλογή του δείγματος για την εξαγωγή αξιόπιστης αναλογίας το οποίο δεν είναι αντιπροσωπευτικό. Ειδικότερα, με την εφαρμογή ενός μέσου συντελεστή μικτού κέρδους επί των αγορών ο έλεγχος καταλήγει σε σημαντικές αποκλίσεις – σφάλματα διότι οι διάφορες κατηγορίες εμπορευμάτων δεν συμμετέχουν το ίδιο στη διαμόρφωση των ακαθαρίστων εσόδων. Επομένως, κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι τα δεδομένα του συνόλου των λογιστικών αρχείων, που συνθέτουν ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.).

Επειδή, σύμφωνα και με τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την Ε.2016/2020, για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής αναλογιών (mark up method), μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, λαμβάνεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση), βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής που προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε

από τρίτες πηγές και προς τούτο η ελεγκτική αρχή οφείλει το πρώτον να εξαντλήσει τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης για το κόστος, τις τιμές πώλησης και τις ποσότητες των εμπορευμάτων. Γι' αυτό η μέθοδος αυτή ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των φορολογητέων κερδών (για τη φορολογία εισοδήματος) και των εκροών (για τη φορολογία του ΦΠΑ) σε επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων και όχι σε επιχειρήσεις με διαφορετικούς κλάδους, ποικίλες κατηγορίες εμπορευμάτων και πολυάριθμους κωδικούς εμπορευμάτων, όπως στην υπό κρίση περίπτωση της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος νομικών προσώπων με έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρεί, δυνητικά και όχι υποχρεωτικά, στις περιπτώσεις που ορίζονται από την παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, δηλαδή είτε στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση, διαφύλαξη ή προσκόμιση αυτών, είτε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα δε, στην υπό κρίση περίπτωση, ναι μεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, όπου τελικώς επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής αναλογιών (mark up method) από την ελεγκτική αρχή, με την εφαρμογή ενός μέσου περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους ανά κλάδο, ωστόσο η ελεγκτική αρχή δεν εξέτασε αν η διαπιστωθείσα παράβαση/παρατυπία θίγει την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων από την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας δεδομένου ότι τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούσαν πάγια τα οποία δεν επηρεάζουν ούτε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ούτε το κόστος πωληθέντων, ώστε να αμφισβητείται το μικτό αποτέλεσμα της προσφεύγουσας ως αυτό προκύπτει από τα λογιστικά της αρχεία.

Επιπρόσθετα, η ίδια ελεγκτική αρχή, στις διενεργηθείσες επαληθεύσεις της βάσει του προγράμματος ελέγχου της ΠΟΛ.1036/2017, αναφέρει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε το σύνολο των λογιστικών αρχείων της, μεταξύ αυτών και του ισοζυγίου αποθήκης όλων των ειδών, με αποτέλεσμα να έχει πλήρη γνώση για την κίνηση κάθε είδους, από την εξέταση των οποίων δεν διαπιστώθηκε η κίνηση είδους χωρίς φορολογικό στοιχείο, ενώ δεν προέκυψαν διαφορές ούτε στην καταμέτρηση των αποθεμάτων ούτε στην αποτίμηση αυτών.

Άλλωστε, η ελεγκτική αρχή, κατά τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων με την αρχή των αναλογιών και συγκεκριμένα, με την εφαρμογή ενός μέσου μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους των πωληθέντων, δεν έχει συνυπολογίσει (αφαιρέσει) την καθαρή αξία των αυτοπαραδόσεων ποσού 89.268,71€, την οποία προσθέτει μετέπειτα ως λογιστική διαφορά, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται διπλή φορολόγηση για την ίδια αξία.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αβάσιμης εφαρμογής της αρχής των αναλογιών και εσφαλμένης εφαρμογής μέσου συντελεστή μικτού κέρδους, προβάλλονται βάσιμα και γίνονται αποδεκτοί, παρελκούσης της εξέτασης του 7^{ου}, 8^{ου} και 9^{ου} προβαλλόμενου λόγου.

Ως προς τον 10^ο, 11^ο και 12^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: *«Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών».*

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαραδόσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαραδόση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες). Η αυτοπαραδόση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγια του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαραδόσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαραδόσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183].

Επειδή, με το άρθρο 50 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επειδή, με το Κεφάλαιο Ζ΄ της ΠΟΛ.1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (*Arm's Length Principle*)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. ... οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως: α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους: αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής... Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (*Comparable Uncontrolled Price Method - CUP*). Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με τη τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων... Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (*Arm's Length Principle*). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων... Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε: α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση... Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη

συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι: α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως: - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,... Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής: Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25^ο εκατοστιαίο σημείο Q2 = διάμεσος = 50^ο εκατοστιαίο σημείο Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75^ο εκατοστιαίο σημείο Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25^{ου} εκατοστιαίου σημείου έως και του 75^{ου} εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1142/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών και διευκρινίστηκε ότι: «σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών. Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνοτήτων): Οι τιμές ή τα ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής: Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/4$, Q2 = διάμεσος = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/2$, Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $3(n+1)/4$ (όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει $n > 5$). Αν ο αριθμός της θέσης που προκύπτει σε εφαρμογή των παραπάνω δεν είναι ακέραιος αριθμός, τότε η τιμή ή το ποσοστό θα υπολογίζεται ως αυτή της θέσης του ακέραιου μέρους που προκύπτει πλέον το γινόμενο του δεκαδικού μέρους επί τη διαφορά της θέσης του ακεραίου από την επόμενη θέση... Επίσης, τονίζεται ότι ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται

οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου (ήτοι στο παράδειγμα ββ' οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του 1,5 και του 10,5). Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη. β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής...».

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 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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...».

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 την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις

δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του... Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.

Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1071/31.03.2015 κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και κατά το σκέλος που αυτή έγινε αποδεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Με την ανωτέρω γνωμοδότηση το ΝΣΚ απεφάνθη ότι: «Κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το άρθρο 18§2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ). Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά πάγια νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012). Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματος ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματος με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του Κ.Φ.Α.Σ.) και ως προερχόμενο από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη. Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της

προναφερθείσης εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.....»

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, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, οριζόταν ότι: «... 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του. Ως δώρα που επίσης εξαιρούνται θεωρούνται και τα τρόφιμα, φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά για την κάλυψη αναγκών, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, που διατίθενται δωρεάν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα φιλανθρωπικό ή κοινωνικό σκοπό, προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Ως τέτοια αγαθά θεωρούνται αυτά τα οποία δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το ζύγισμα, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ειδικά για την περίπτωση του εδαφίου 3 της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του παρόντος Κώδικα καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία της απόδειξης της διάθεσης με την καταχώρηση των στοιχείων των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που συμμετέχουν στις δωρεές και των ποσοτήτων των δώρων ανά είδος αγαθού, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/07.11.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού. στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1095/2014 (ΦΕΚ Β' 903/10.04.2014) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία της απόδειξης της δωρεάν διάθεσης αγαθών από επιχειρήσεις προς ευπαθείς κοινωνικά ομάδες, μέσω φορέων φιλανθρωπικού ή κοινωφελούς σκοπού, προκειμένου οι πράξεις αυτές να μην θεωρούνται ως φορολογητέες παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του κώδικα ΦΠΑ και ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Όροι και προϋποθέσεις. 1. Οι δωρητές να είναι επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ. 2. Οι δωρεές των αγαθών να έχουν στόχο την κάλυψη αναγκών ευπαθών κοινωνικά ομάδων. 3. Τα δωριζόμενα να είναι τρόφιμα φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά για την

κάλυψη αναγκών, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και να μην είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το ζύγισμα, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης. 4. Να μην θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. 5. Οι αποδέκτες των δωρεών (δωρεοδόχοι), οι οποίοι θα διαθέσουν τα δωριζόμενα αγαθά χωρίς κανένα αντάλλαγμα, αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικά ομάδων, να είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα κατά το άρθρο 2 παρ.2 της παρούσας φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό. Άρθρο 2 Υποχρεώσεις δωρητών. Οι επιχειρήσεις που θέλουν να διαθέσουν δωρεάν αγαθά θα πρέπει: 1. Για την παράδοση των αγαθών να συντάσσουν πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής στο οποίο θα καταχωρούν τα στοιχεία του δωρεοδόχου, το είδος (γενική περιγραφή) και την ποσότητα των δωριζόμενων αγαθών, τους λόγους για τους οποίους δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, καθώς και την ημερομηνία που πραγματοποιείται η δωρεά (παράδοση των αγαθών). Το πρωτόκολλο αυτό συντάσσεται εις τριπλούν και υπογράφεται και στα τρία αντίγραφα τόσο από τον παραδίδοντα όσο και από το πρόσωπο που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του δωρεοδόχου. Το πρωτότυπο διατηρεί η δωρήτρια επιχείρηση, ένα αντίγραφο παραδίδεται στον δωρεοδόχο και το τρίτο αντίγραφο αποστέλλεται στην Δ.Ο.Υ. του δωρητή, στις προθεσμίες υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. 2. Να εξακριβώνουν τη νόμιμη σύσταση στην Ελλάδα, τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και τον κοινωφελή ή φιλανθρωπικό σκοπό των δωρεοδόχων, ζητώντας και διαφυλάσσοντας αντίγραφο της δημοσιευμένης συστατικής πράξης, ή κατά περίπτωση, αντίτυπο του φύλλου Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου δημοσιεύθηκε το Προεδρικό Διάταγμα, με το οποίο εγκρίθηκε η σύσταση, από το οποίο να προκύπτει ο φιλανθρωπικός ή κοινωφελής σκοπός...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 29/12/2021 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, η ελεγκτική αρχή καταλόγισε λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 114.133,09€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης. Συγκεκριμένα, στα καθαρά κέρδη προστέθηκαν: α) αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ποσού 15.859,90€ που διενεργήθηκαν με βάση δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 282.378,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... MON. ΕΠΕ» – ΑΦΜ, που λήφθηκαν σε προηγούμενες διαχειριστικές

περιόδους και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 21.700,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... MON. ΙΚΕ» – ΑΦΜ, β) η αξία του υπ' αριθ. 86/31.12.2015 πιστωτικού τιμολογίου, ποσού 9.004,48€, το οποίο δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο, και γ) αυτοπαραδόσεις συνολικής καθαρής αξίας 89.268,71€, ως μειωτικό στοιχείο του κόστους πωληθέντων, για τις οποίες δεν εκδόθηκε το προσήκον στοιχείο ούτε καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία.

Επιπροσθέτως, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε συναλλαγές (πωλήσεις αγαθών) με την συνδεδεμένη επιχείρηση «..... MON. ΕΠΕ» (ΑΦΜ:.....), κατά τη διενέργεια των οποίων δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων με αποτέλεσμα η καθαρή αξία αυτών να υπολείπεται κατά το ποσό των 29.026,80€.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 29/12/2021 έκθεση ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, η προσφεύγουσα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών α) τον φόρο των δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 21.700,00€ πλέον ΦΠΑ 4.991,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... MON. ΙΚΕ» – ΑΦΜ, και β) τον φόρο ποσού 564,22€, που αναλογεί σε ένα πιστωτικό φορολογικό στοιχείο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών αξίας 2.453,10€. Επίσης, δεν αναγνώρισε ως μειωτικό στοιχείο των φορολογητέων εκροών την αξία πιστωτικών φορολογικών στοιχείων, συνολικού ποσού 40.338,24€ με αναλογούντα φόρο 9.277,80€, που εκδόθηκαν για την επιστροφή κενών γυάλινων φιαλών για τις οποίες ο συντελεστής ΦΠΑ είναι 0%, και την αξία του υπ' αριθ. 86/31.12.2015 πιστωτικού τιμολογίου, ποσού 9.004,48€ πλέον ΦΠΑ 2.071,03€, το οποίο δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο, ενώ πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές την αξία των μη εκδοθέντων στοιχείων αυτοπαραδόσης, συνολικής αξίας 89.268,71€ με αναλογούντα ΦΠΑ 16.760,16€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι αβάσιμα η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις αποσβέσεις κατά το μέρος που αυτές διενεργήθηκαν για πάγια που αποκτήθηκαν με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικού ποσού 15.859,90€. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αβάσιμα διότι, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. /18.04.2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών, με αποτέλεσμα οι διενεργηθείσες αποσβέσεις να μην εδράζονται επί νόμιμων

δικαιολογητικών στοιχείων και να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης τους σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/2015 εγκύκλιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί επιστροφής κενών φιαλών και ο συναφής καταλογισμός ως προς τα πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής πωλήσεων είναι αβάσιμος.

Βέβαια, τα πιστωτικά τιμολόγια, συνολικού ποσού 40.338,24€ με αναλογούντα φόρο 9.277,80€, αφορούσαν επιστροφές εμπορευμάτων που έληξαν ή θα έληγαν σε σύντομο χρόνο από πελάτες της και όχι κενές φιάλες. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή αποδέχθηκε (σελ. 55 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ) ότι ορθώς η προσφεύγουσα εξέδωσε τα αντίστοιχα πιστωτικά φορολογικά στοιχεία, καθότι προέκυψε η αναγκαιότητα για μείωση της αξίας των συναλλαγών. Ως εκ τούτου, μη ορθώς δεν αναγνώρισε ως μειωτικό στοιχείο των φορολογητέων εκροών την αξία των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων που εν τέλει αφορούν σε επιστροφές εμπορευμάτων με ήδη επελθούσα ή επικείμενη λήξη. Σε διαφορετική περίπτωση, δηλαδή αν τα πιστωτικά τιμολόγια αφορούσαν σε επιστροφές από πελάτες της κενών φιαλών, δεδομένου ότι επρόκειτο για συναλλαγές πραγματοποιηθείσες σε επόμενο χρονικό διάστημα, τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια θα ήταν εικονικά ή μερικώς εικονικά. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός ως προς τα τιμολόγια αυτά.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι μη νόμιμα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση στη φορολογία εισοδήματος και στον ΦΠΑ το υπ' αριθ. 86/31.12.2015 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 9.004,48€ πλέον ΦΠΑ 2.071,03€. Ωστόσο, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο δεν επιδείχθηκε κατά την ελεγκτική διαδικασία ούτε συνυποβλήθηκε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Ως εκ τούτου, ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε το εν λόγω φορολογικό στοιχείο στην φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος για το τιμολόγιο αυτό.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι για τα είδη διατροφής που επιστράφηκαν με επικείμενη ημερομηνία λήξης και διατέθηκαν σε φιλανθρωπικούς σκοπούς δεν υφίστατο υποχρέωση έκδοσης ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης. Ο επιμέρους αυτός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα διότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τήρησε την προβλεπόμενη από την ΠΟΛ.1095/2014 (ΦΕΚ Β' 903/10.04.2014) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών διαδικασία, για την απόδειξη της δωρεάν διάθεσης αγαθών, προκειμένου οι πράξεις αυτές, συνολικής αξίας 89.268,71€ με αναλογούντα ΦΠΑ 16.760,16€, να μην θεωρούνται ως φορολογητέες παραδόσεις

αγαθών. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω παραδόσεις θεωρούνται παραδόσεις αγαθών υποκείμενες σε ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 7 παρ. 2 του ν.2859/2000, η αξία των οποίων υπολογίστηκε με βάση την μέση τιμή κτήσης αυτών.

Ο δε έτερος επιμέρους ισχυρισμός περί μηδενικής αξίας των αγαθών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος διότι από τα εκδοθέντα δελτία αποστολής δεν προκύπτουν στοιχεία, όπως ημερομηνίες λήξης, ελαττωματικές συσκευασίες κλπ, που ενδεχομένως θα επιδρούσαν στην αποτίμηση της αξίας των εν λόγω αγαθών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι παρανόμως, η ελεγκτική αρχή πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της το ποσό των 29.026,80€, που αντιστοιχεί σε πωλήσεις αγαθών προς την συνδεδεμένη επιχείρηση «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ» (ΑΦΜ:.....), για τις οποίες δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/2014 (όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/2014), αλλά και την ΠΟΛ.1142/2015, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του 1ου και του 3ου τεταρτημορίου, με την προϋπόθεση ότι αυτή αιτιολογείται επαρκώς. Εν προκειμένω, όπως καταγράφεται στη υποενότητα Β.6 της έκθεσης ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, από το δείγμα που αφορούσε στην πώληση ειδών super market, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για την προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς η τιμές πώλησης προς το συνδεδεμένο μέρος δεν κυμαίνονταν μεταξύ του πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου. Ως προς την χρήση της διαμέσου ως βάσης υπολογισμού και όχι του κατώτατου αποδεκτού σημείου του ενδοτεταρτημοριακού εύρους, ήτοι του πρώτου τεταρτημορίου, δεδομένου ότι οι αντίστοιχες τιμές των εμπορευμάτων βρέθηκαν να υπολείπονται του 1ου τεταρτημορίου, ορθώς η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε μέτρα κεντρικής τάσης για τον καθορισμό του σημείου που ικανοποιεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, ήτοι τη διάμεσο, ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος λανθασμένης επιλογής. Επομένως, η φορολογική αρχή ορθώς έκανε χρήση της διαμέσου ως βάση υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας με την συνδεδεμένη επιχείρηση και διαπίστωσε διαφορά ύψους 29.026,80€ και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβλήθηκε από την προσφεύγουσα για τις λοιπές διαφορές και τον τρόπο υπολογισμού του φόρου εισοδήματος και του οφειλόμενου ΦΠΑ.

Ως προς τον 13° 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβιάσεως των αρχών της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./27.01.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... IKE» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./29.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
2. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./29.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
3. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./29.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,

4. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
5. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./29.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013	5.500,00€
--------------------------------	-----------

**Υπ' αριθ./29.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2.641,39€
---------------------------------	-----------

**Υπ' αριθ. 328/31.08.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο άρθρου 56 παρ. 1 ν.4174/2013	500,00€
---------------------------------------	---------

**Υπ' αριθ./29.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	10.022,18 €	134.149,52 €	39.048,98 €	-95.100,54 €
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		114.133,09 €	114.133,09 €	0,00 €
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	10.022,18 €	248.282,61 €	153.182,07 €	-95.100,54 €
Φόρος που αναλογεί	2.906,43 €	72.001,96 €	44.422,80 €	-27.579,16 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή		69.095,53 €	41.516,37 €	-27.579,16 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		34.547,77 €	20.758,19 €	-13.789,58 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		103.643,30 €	62.274,56 €	-41.368,74 €

Υπ' αριθ./29.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	660.677,16 €	707.286,06 €	679.508,35 €	-27.777,71 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	661.310,46 €	655.755,24 €	655.755,24 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	633,30 €			0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		51.530,82 €	23.753,11 €	-27.777,71 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ν.4174/2013		16.972,29 €	6.797,08 €	-10.175,21 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		68.503,11 €	30.550,19 €	-37.952,92 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

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

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.