



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03.02.2020

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

Αριθμός απόφασης: 232

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

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

4. Την από .../...../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά:

- α) της υπ' αριθ./.....2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2016,
- β) της υπ' αριθ./.....2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2016,
δ) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2017,
ε) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/03/2016,
στ) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2016 – 30/06/2016,
ζ) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016 – 30/09/2016,
η) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/10/2016 – 31/12/2016,
θ) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/03/2017,
ι) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2017 – 30/04/2017,
ια) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/07/2017 – 30/09/2017,
ιβ) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/10/2017 – 31/12/2017,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. .../.....2019 και .../.....2019 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./.....2019 και/.....2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ./.....2019,/.....2019,/.....2019,/.....2019,/.....2019,/.....2019,/.....2019, και/.....2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2016 – 31/03/2016, 01/04/2016 – 30/06/2016, 01/07/2016 – 30/09/2016, 01/10/2016 – 31/12/2016, 01/01/2017 – 31/03/2017, 01/04/2017 – 30/06/2017, 01/07/2017 – 30/09/2017 και 01/10/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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

Επί της από .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 7.788,07€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 65.769,60€ πλέον ΦΠΑ 15.576,14€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 15.576,14€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 1.787,57€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 14.896,45€ πλέον ΦΠΑ 3.575,14€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 3.575,14€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για το φορολογικό έτος 2016, μειώθηκαν οι ζημιές χρήσης από 181.215,25€ σε 115.445,65€, ήτοι κατά το ποσό των 65.769,60€, λόγω διαπίστωσης ισόποσης αποκρυβείας ύλης κατόπιν επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των μικτών αποτελεσμάτων με εφαρμογή μέσου συντελεστή μικτού κέρδους ποσοστού 40,89%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για το φορολογικό έτος 2017, μειώθηκαν οι ζημιές χρήσης από 190.645,33€ σε 76.356,01€, ήτοι κατά το ποσό των 111.289,32€, λόγω διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης ποσού 14.896,45€ κατόπιν επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των μικτών αποτελεσμάτων με εφαρμογή μέσου συντελεστή μικτού κέρδους ποσοστού 40,89%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 και απόρριψης ζημιών παρελθουσών χρήσεων ποσού 96.392,87€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/03/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 9.249,85€ σε 6.142,87€, ήτοι κατά το ποσό των 3.106,71€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης καθαρής αξίας 13.507,44€ πλέον ΦΠΑ 3.106,71€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για

έκπτωση ποσού 5.613,10€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2016 – 30/06/2016, κύριος φόρος ποσού 551,55€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 3.106,71€ και διαπίστωσης αποκρυσβείας ύλης καθαρής αξίας 13.295,37€ πλέον ΦΠΑ 3.057,94€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016 – 30/09/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 18.395,11€ σε 4.826,30€, ήτοι κατά το ποσό των 13.568,81€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 5.613,10€ και διαπίστωσης αποκρυσβείας ύλης καθαρής αξίας 33.148,78€ πλέον ΦΠΑ 7.955,71€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2016 – 31/12/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 15.169,13€ σε 204,00€, ήτοι κατά το ποσό των 14.965,13€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 13.568,81€ και διαπίστωσης αποκρυσβείας ύλης καθαρής αξίας 5.818,01€ πλέον ΦΠΑ 1.396,32€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/03/2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 20.051,06€ σε 4.304,60€, ήτοι κατά το ποσό των 15.746,46€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 14.965,13€ και διαπίστωσης αποκρυσβείας ύλης καθαρής αξίας 3.255,55€ πλέον ΦΠΑ 781,33€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 14.965,13€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2017 – 30/06/2017, κύριος φόρος ποσού 1.679,92€, λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 15.746,46€ και διαπίστωσης αποκρυσβείας ύλης καθαρής αξίας 1.882,30€ πλέον ΦΠΑ 451,76€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 15.978,23€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2017 – 30/09/2017, κύριος φόρος ποσού 132,53€, λόγω εξάλειψης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 14.518,30€ και διαπίστωσης αποκρυσβείας ύλης καθαρής αξίας 6.635,24€ πλέον ΦΠΑ 1.592,46€.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 13.034,74€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 3.693,10€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 965,20€, ήτοι συνολικό ποσό 4.658,30€, λόγω εξάλειψης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 15.978,23€ και διαπίστωσης αποκρυσθαισας ύλης καθαρής αξίας 3.123,36€ πλέον ΦΠΑ 749,61€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από .../.../2019 εκθέσεων εισοδήματος, ΚΦΔ – ΕΛΠ και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./.....2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, 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. Παραβίαση της διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι οριστικές πράξεις εκδόθηκαν καθ' υπέρβαση της προθεσμίας των τριάντα ημερών που προβλέπει το άρθρο 28 του ν.4174/2013.
2. Έλλειψη νομιμότητας του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων. Μη νόμιμη η καθ' υπέρβαση των οικείων διατάξεων εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4172/2013.
3. Μη νόμιμες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005. Εσφαλμένη η αναγωγή του κόστους πωληθέντων σε πωλήσεις. Αυθαίρετες και εσφαλμένες οι παραδοχές του ελέγχου ως προς τα αποθέματα και το μικτό περιθώριο κέρδους. Επιβολή διπλής φορολόγησης διότι, κατά την πρακτική του ελέγχου, ό,τι αποκτήθηκε πωλήθηκε την ίδια χρήση ενώ στην πραγματικότητα και κατά την παραδοχή του ελέγχου πωλήθηκαν σε επόμενη.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1...».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012), αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν.2690/1999 και η υπέρβασή τους δεν καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων αφού δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε τέτοια περίπτωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξέδωσε το υπ' αριθ./.....2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους αντίστοιχους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων που επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα, στις/..../2019, προκειμένου αυτή να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην κλήση κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 υπόμνημά της. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε το υπ' αριθ./.....2019 συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους αντίστοιχους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων που επιδόθηκαν εκ νέου στην προσφεύγουσα προκειμένου αυτή να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην δεύτερη κλήση κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 υπόμνημά της. Κατόπιν των ανωτέρω ενεργειών, η ελεγκτική αρχή συνέταξε τις από/..../2019 εκθέσεις ελέγχου με τις αντίστοιχες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων, δη εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής του τελευταίου υπομνήματος της προσφεύγουσας. Σε κάθε περίπτωση η προθεσμία για την έκδοση των πράξεων είναι ενδεικτική και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητάς τους σε περίπτωση υπέρβασης των χρονικών περιορισμών αυτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, κρίνεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, με το άρθρο 21 του 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 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 το άρθρο 28 του 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την εγκύκλιο Ε 2015/31.01.2020 διευκρινίσθηκε ότι: «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 ιδίων 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 δύνανται 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, το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

.....
3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από/.../2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες δεν διαπιστώθηκαν παραλείψεις, παραβάσεις ή παρατυπίες και συγκεκριμένα:

1. επαληθεύτηκε η ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων βάσει του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.),
2. επαληθεύτηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τα εκδοθέντα και καταχωρημένα φορολογικά στοιχεία,
3. επαληθεύτηκε το ύψος αγορών, σύμφωνα με τα ληφθέντα και καταχωρημένα φορολογικά στοιχεία,
4. από τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων δεν διαπιστώθηκαν αποκλίσεις ούτε η λήψη ή έκδοση εικονικών στοιχείων,
5. οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά,
6. όλες οι δαπάνες στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά και εκπέσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).
7. τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Επειδή, μολονότι από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν διαπιστώθηκαν παραλείψεις, παραβάσεις ή παρατυπίες, ως προς την τήρηση των λογιστικών αρχείων ή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προέβη σε επανακαθορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους που σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία ανερχόταν σε -2,51% και 6,27% για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντιστοίχως σε 40,89% και 25,28% για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα στηριζόμενη στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και λαμβάνοντας δειγματοληπτικά φορολογικά στοιχεία εσόδων και αγορών. Ακολούθως επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση και οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας. Ωστόσο, η ενέργεια αυτή του ελέγχου αφενός στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τη συνδρομή των ειδικότερων προϋποθέσεων για την εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τον προσδιορισμό των παραμέτρων βάσει των οποίων σχηματίστηκε. Η φορολογική αρχή δύναται σε κάθε περίπτωση να επανεξετάσει την υπόθεση λαμβάνοντας υπόψη τις προσφάτως εκδοθείσες διευκρινιστικές διαταγές Α. 1008/27.01.2020, Ε. 2015/31.01.2020 και Ε 2016/31.01.2020 της Α.Α.Δ Ε. για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμης εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα, γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση του τρίτου προβαλλόμενου λόγου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. / 2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα την ακύρωση:

1. της υπ' αριθ. / 2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2016,
2. της υπ' αριθ. / 2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2017,
3. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2016,
4. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2017,
5. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/03/2016,
6. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2016 – 30/06/2016,
7. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016 – 30/09/2016,
8. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/10/2016 – 31/12/2016,
9. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/03/2017,
10. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/04/2017 – 30/04/2017,
11. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/07/2017 – 30/09/2017,
12. της υπ' αριθ. / 2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για τη φορολογική περίοδο 01/10/2017 – 31/12/2017,

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

**Η υπ' αριθ. / 2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2016**

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Πρόστιμο	7.788,07 €	0,00 €	-7.788,07 €

Η υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2017

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Πρόστιμο	1.787,57 €	0,00 €	-1.787,57 €

Η υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2016

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-181.215,25 €	-115.445,65 €	-181.215,25 €	-65.769,60 €

Η υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2017

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-190.645,33 €	-79.326,01 €	-190.645,33 €	-111.319,32 €

Η υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/03/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	4.471,70 €	7.578,41 €	4.471,70 €	-3.106,71 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.721,28 €	13.721,28 €	13.721,28 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	9.249,58 €	6.142,87 €	9.249,58 €	3.106,71 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	9.249,58 €	6.142,87 €	9.249,58 €	3.106,71 €

Η υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/04/2016 – 30/06/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	7.804,99 €	10.862,93 €	7.804,99 €	-3.057,94 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.418,09 €	10.311,38 €	13.418,09 €	3.106,71 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.613,10 €		5.613,10 €	5.613,10 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.613,10 €		5.613,10 €	5.613,10 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		551,55 €	0,00 €	-551,55 €

Η υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/07/2016 – 30/09/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	6.491,09 €	14.446,80 €	6.491,09 €	-7.955,71 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.886,20 €	19.273,10 €	24.886,20 €	5.613,10 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.395,11 €	4.826,30 €	18.395,11 €	13.568,81 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.395,11 €	4.826,30 €	18.395,11 €	13.568,81 €

Η υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/10/2016 – 31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	4.935,85 €	6.332,17 €	4.935,85 €	-1.396,32 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	20.104,98 €	6.536,17 €	20.104,98 €	13.568,81 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	15.169,13 €	204,00 €	15.169,13 €	14.965,13 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.169,13 €	204,00 €	15.169,13 €	14.965,13 €

Η υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/03/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	4.089,69 €	4.871,02 €	4.089,69 €	-781,33 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.140,75 €	9.175,62 €	24.140,75 €	14.965,13 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	20.051,06 €	4.304,60 €	20.051,06 €	15.746,46 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	20.051,06 €	4.304,60 €	20.051,06 €	15.746,46 €

Η υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/04/2017 – 30/06/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	5.764,64 €	6.216,40 €	5.764,64 €	-451,76 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	20.282,94 €	4.536,48 €	20.282,94 €	15.746,46 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	14.518,30 €		14.518,30 €	14.518,30 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.518,30 €		14.518,30 €	14.518,30 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.679,92 €	0,00 €	-1.679,92 €

Η υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/07/2017 – 30/09/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	6.530,00 €	8.122,46 €	6.530,00 €	-1.592,46 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	22.508,23 €	7.989,93 €	22.508,23 €	14.518,30 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	15.978,23 €		15.978,23 €	15.978,23 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.978,23 €		15.978,23 €	15.978,23 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		132,53 €	0,00 €	-132,53 €

Η υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/10/2017 – 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	5.946,31 €	6.695,92 €	5.946,31 €	-749,61 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.981,05 €	3.002,82 €	18.981,05 €	15.978,23 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	13.034,74 €		13.034,74 €	13.034,74 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.034,74 €		13.034,74 €	13.034,74 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.693,10 €	0,00 €	-3.693,10 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013		965,20 €	0,00 €	-965,20 €
Σύνολο για καταβολή		4.658,30 €	0,00 €	-4.658,30 €

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.