



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25 -10-2023

Αριθμός απόφασης: **1694**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604526  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

**α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
**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 (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),

**δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

**4.** Την από 08-06-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στο ..... της Νήσου ....., κατά:

**α)** Της με αριθμ. .... /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 Α ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

**β)** της με αριθμ. .... /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

**γ)** της με αριθμ. .... /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

**δ)** της με αριθμ. .... /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

ε) της με αριθμ. ....../2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-06-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**Α.** Με την με αριθμ. ....../2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§ 1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.000,00€** διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής αξίας 809,68€ και αξίας Φ.Π.Α. 24% 194,32€, το ως άνω φορολογικό έτος, κατά παράβαση των άρθρων 8,10, 12 και 14 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.

**Β.** Με την υπ' αρ. ....../2023 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.383,21€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας, ποσού 4.191,61€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 938,20€ ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **13.513,02€**.

**Γ.** Με την υπ' αρ. ....../2023 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 23.340,42€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας, ποσού 11.670,21€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.419,16€ ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **38.429,79€**.

**Δ.** Με την υπ' αρ. ....../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προέκυψε χρεωστικό ποσό ΦΠΑ 26.144,24€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 12.974,96€, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **39.119,20€**.

**Ε.** Με την υπ' αρ. ....../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προέκυψε χρεωστικό ποσό ΦΠΑ 25.587,98€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 12.793,99€, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **38.381,97€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις από 05-05-

2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και άρθρου 58 ΚΦΔ της ως άνω φορολογικής αρχής.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «..... » βάσει της υπ' αριθμ. ....../06-08-2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2018.

Κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, βάσει των γενικών διατάξεων, από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2017

1. Η προσφεύγουσα προέβη σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής αξίας 809,68€ και αξίας Φ.Π.Α. 24% 194,32€, το ως άνω φορολογικό έτος, κατά παράβαση των άρθρων 8,10, 12 και 14 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ καθώς από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων διαπιστώθηκε ότι για τον μήνα Οκτώβριο του ίδιου έτους είχε καταχωρήσει στα βιβλία της έσοδα ποσού 9.717,00 € συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, ενώ από τις εισπράξεις με κάρτες, διαπιστώθηκε η είσπραξη ποσού 10.721,00€.

2. Η προσφεύγουσα δήλωσε ως παροχές σε εργαζόμενους 48.276,06 €. Στην χρήση αυτή οι παροχές στους εργαζόμενους γινόταν υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής. Σύμφωνα με την παρ. ιδ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013: «Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», δεν εκπίπτονται ως επιχειρηματικές δαπάνες. Η περίπτωση ιδ', τέθηκε όπως προστέθ με το άρθρο 72 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ ΑΡ 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από το πληρωτέο ποσό στους εργαζόμενους ποσού 31.301,31€, εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος ποσό 24.256,14€ και δεν διαπιστώθηκε ούτε τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος ποσού 7.045,17€ με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως εκπιπόμενη δαπάνη το ως άνω ποσό, σύμφωνα με την περ. ιδ' άρθρ. 23 του ν. 4172/2013.

3. Η προσφεύγουσα καταχώρησε στο τηρούμενο απλογραφικό βιβλίο μία ( 1 ) δαπάνη ( αριθμ. ΤΙΜ : ...../2-5-2017) καθαρής αξίας 785,15€ για αγορά αγαθών άνω των 500 ευρώ, χωρίς να τεθεί στην διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως εκπιπόμενη δαπάνη το ως άνω ποσό, σύμφωνα με την περ. β' άρθρ. 23 του ν. 4172/2013.

Για το φορολογικό έτος 2018

1. Η προσφεύγουσα δήλωσε ως παροχές σε εργαζόμενους 66.581,63 €. Στην χρήση αυτή οι παροχές στους εργαζόμενους γινόταν υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής. Σύμφωνα με την παρ. ιδ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013: «Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.

4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν ν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.» δεν εκπίπτονται ως επιχειρηματικές δαπάνες. Η περίπτωση ιδ', τέθηκε όπως προστέθ με το άρθρο 72 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ ΑΡ 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από το πληρωτέο ποσό στους εργαζόμενους ποσού 42.504,77€, εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος ποσό 34.190,70€ και δεν διαπιστώθηκε ούτε τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος ποσού 8.314,07€ με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως εκπιπόμενη δαπάνη το ως άνω ποσό, σύμφωνα με την περ. ιδ' αρ. 23 του ν. 4172/2013.

2. Η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στο απλογραφικό βιβλίο τρεις ( 3 ) δαπάνες ( αριθμ. ΤΙΜ : ...../16-7-2018, ...../23-7-2018 και ...../18-8-2018) συνολικής καθαρής αξίας 1.822,12€ για αγορά αγαθών άνω των 500 ευρώ, χωρίς να τεθεί στην διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως εκπιπόμενη δαπάνη το ως άνω ποσό , σύμφωνα με την περ. β' άρθρ. 23 του ν. 4172/2013.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι :

Α) Για το φορολογικό έτος 2017

1. Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Σύρου την 07/08/2017 στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε η μη έκδοση τεσσάρων ( 4 ) αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 96,37 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 23,13 €, Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. ....../02-10-2017 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 250,00 €,

2, Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας την 25/08/2017 στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε η μη έκδοση τεσσάρων (4) αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 115,32 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 27,68 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. ....../02-04-2018 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 500 €.

3. Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών την 16/07/2017 στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 119,76 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 28,74 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. ....../10-08-2018 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000€.

Β) Για το φορολογικό έτος 2018

1. Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ρόδου την 29/04/2018 στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε η μη έκδοση μίας (1) απόδειξης λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 28,22 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 6,78 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. ....../25-02-2019 ππράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000,00 €.

2. Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου την 23/07/2018 στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο (2) αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 24,20 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 5,80 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. ....../13-03-2019 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000,00 €.

Ακολούθως, από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ εκδόθηκε από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, βάσει της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/7.4.2014, η με αρ.πρωτ. ....../21-03-2023 Απόφαση,

κατόπιν της με αρ. πρωτ ...../21-03-2023 εισήγησης του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, με την οποία αποφασίστηκε η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου στην προσφεύγουσα βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 « Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ με την μέθοδο της αρχής αναλογιών περ. α' για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 καθώς επληρούντο οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων ετών ως εξής:

|                                         | 2017        | 2018        |
|-----------------------------------------|-------------|-------------|
| Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης          | 168.266,29€ | 215.956,57€ |
| Ακαθάριστα έσοδα βάσει έμμεσων τεχνικών | 278.041,96€ | 323.642,99€ |

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας υποκειμενικές και αυθαίρετες παραδοχές ουχί ορθώς ερμήνευσε και περαιτέρω εφάρμοσε τις διατάξεις του ν. 4172/2013 περί του ΚΦΕ.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι :

1. Η φορολογική αρχή, ενώ κατείχε το σύνολο των λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης ατομικής της επιχείρησης, προέβη στο λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της εν λόγω επιχείρησης, με την προσθήκη εις τα αποτελέσματα εκάστης ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου των επίμαχων λογιστικών διαφορών με την αιτιολογία ότι αφορούν δαπάνες εργαζομένων οι οποίες δεν απεδείχθη ότι εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού λογαριασμού.

2. Η φορολογική αρχή, ουχί ορθώς και ουχί νομίμως έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του Ν. 4172/2023 έτσι ώστε να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Στις ως άνω διατάξεις ορίζεται ότι οι έμμεσε τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται στις περιπτώσεις εκείνες που τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται πλην όμως η φορολογική αρχή ουδόλως απέδειξε ούτε και καταλόγισε οποιαδήποτε παράλειψη ή παρατυπία σχετικά με την μη τήρηση λογιστικών αρχείων κατά τον τρόπο που ορίζεται από τα λογιστικά πρότυπα.

3. Ακόμα και στην απίθανη περίπτωση που κανείς θα μπορούσε βασίμως να ισχυρισθεί ότι συνέτρεχε η προϋπόθεση αυτή του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του Ν. 4172/2023 ακόμη και τότε ουχί ορθώς η Δ.Ο.Υ. Σύρου εφάρμοσε την επιλεγείσα από αυτήν μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Ειδικότερα η φορολογική αρχή ουδέποτε απέδειξε:

α) ποιοι είναι οι παράμετροι που διαμορφώνουν το μικτό κέρδος,

β) εάν υφίστανται ομοιομορφία στις τιμές πώλησης και ποια ακριβώς ήταν η ομοιομορφία αυτή,

γ) ποια ήταν τα αποθέματα στην αρχή και το τέλος εκάστης ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου,

δ) το ποσοστό ( % ) μικτού κέρδους που πραγματοποίησε επί του κόστους των πωληθέντων.

Επίσης, φορολογική αρχή ουδόλως μνημονεύει στην έκθεση ελέγχου τη σύνθεση των πωλούμενων φαγητών, τα είδη φαγητού και την τιμή πώλησης εκάστου.

Σε κάθε περίπτωση για την αξιοπιστία του τιμοκαταλόγου η φορολογική αρχή είχε την υποχρέωση να συντάξει και να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης όπως του το ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 3 και άρθρου 24 παρ. 4 του ΚΦΔ.

Η Δ.Ο.Υ. Σύρου αρνείται πλέον και εγγράφως να χορηγήσει επικυρωμένα αντίγραφα από τα πρωτότυπα των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας καθώς και του τιμοκαταλόγου

4. Ο υπό κρίση έλεγχος είχε την μορφή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και είναι εκ τούτου άκυρος, δεδομένου ότι υπερέβη σε διάρκεια αυτή που ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 3 του ΚΦΔ.

5. Η φορολογική αρχή ουδόλως προσδιόρισε τα αποθέματα της ατομικής της επιχείρησης τόσο στην αρχή όσο και στο τέλος των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων, σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα με το άρθρο 2 της υπ' αριθμ. Α. 1008/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

6. Στη φορολογική αρχή επικρατεί η εσφαλμένη άποψη και όχι η τεκμηριωμένη απόδειξη ότι στις επιχειρήσεις επιτόπιας κατανάλωσης ( ..... κ.λ.π.) οι αποδείξεις εκδίδονται με το σερβίρισμα και όχι μετά το πέρας των παρεχόμενων υπηρεσιών.

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για

φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

**Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:**

« 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

**Επειδή, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, 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,

ΚΦΔ γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. »

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ μεθόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1008/27-1-2020 απόφαση: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των

περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

**Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#).**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013](#), είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

**Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#)**

### **2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο 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 κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα [...]

#### **Άρθρο 6.**

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

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

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

#### **Άρθρο 7**

**Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού**

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

**Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται 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.[...]

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.[...]

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. [...]

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.[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

**Επειδή, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β`88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).**

**«Ειδικότερα:**

**A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. [...]

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών

και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.[...]

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

[...]

#### Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. [...]

#### Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1094/2014** το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β' /25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

**Επειδή** από τα παραπάνω συνάγεται ότι πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/13 (ΚΦΕ), για την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος της προσφεύγουσας, καθώς τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάχθηκαν από την προσφεύγουσα σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στα ως άνω φορολογικά έτη. Επίσης προκύπτει ότι πληρείται και η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ καθώς οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης της προσφεύγουσας, δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της. Συγκεκριμένα από τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2017 κατέβαλε για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ποσό ύψους 3.510,33€ και για δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών ποσό 7.807,67€ ενώ τα δηλωθέντα εισοδήματά της ανερχόταν στο ποσό των 1.803,10€. Αντίστοιχα το φορολογικό έτος 2018 κατέβαλε για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ποσό ύψους 3.163,11€, για δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών το ποσό των 15.759,22€ ενώ τα δηλωθέντα εισοδήματά της ανερχόταν στο ποσό των 0,73€.

Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος της προσφεύγουσας και ο ισχυρισμός της περί του αντιθέτου είναι νόμω αβάσιμος.

**Επειδή, εν συνεχεία βάσει, τις υπ' αριθμ. ....../2023 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ** προκύπτει ότι επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μέθοδος, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Η επιλογή της μεθόδου αυτής, όπως προκύπτει από την έκθεση, έγινε διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διατηρούσε μία μόνο δραστηριότητα και εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους – κόστους με βάση τις τιμές που αναγραφόταν στον τιμοκατάλογο και από τα τεθέντα στην διάθεση του ελέγχου τιμολόγια αγορών των εμπορευμάτων. Συνεπώς η κύρια πηγή πληροφοριών ήταν η ίδια επιχείρηση.

**Επειδή, κατ' εφαρμογή της Α.1008/2020 , της Ε.2015 και Ε.2016/2020** ο έλεγχος προσδιόρισε κατ' αρχήν το ποσοστό μικτού κέρδους της προσφεύγουσας με βάση τα λογιστικά της αρχεία, λαμβάνοντας υπόψη τα τεθέντα στην διάθεση του ελέγχου τιμολόγια αγορών και τις τιμές προϊόντων που αναγράφονται στον τιμοκατάλογο έτους 2017 και 2018, τον οποίο απέστειλε η προσφεύγουσα στον έλεγχο.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος διαχώρισε τα προϊόντα που πουλούσε η προσφεύγουσα, σε φαγητά – παγωτά και σε ποτά αναψυκτικά και προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών εφαρμόζοντας την αναλογία ( δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους – κόστους.

Από τα είδη που εμπορεύεται η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι:

#### **Φορολογικό έτος 2017**

α) ως προς την κατηγορία προϊόντων **φαγητά – παγωτά**, δεν υπάρχει κανένα προϊόν με ποσοστό μικτού κέρδους μικρότερο του 2,12.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της χρηστής διοίκησης και τα διδάγματα της κοινής πείρας προσδιόρισε το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων για την ως άνω κατηγορία προϊόντων σε 1,40 δεδομένου ότι υπάρχουν αγορές πρώτων υλών που ενσωματώνονται σε άλλα αγαθά για την παραγωγή των πωλούμενων προϊόντων.

Ο έλεγχος στην συνέχεια προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνοντας ως κόστος πωληθέντων των εν λόγω προϊόντων, που αναλογούν στον συντελεστή ΦΠΑ 13%, το δηλωθέν από την προσφεύγουσα κόστος πωληθέντων ποσού 79.244,42€ υπολογίζοντας ποσοστό 15% φύρας.

Συνεπώς κόστος πωληθέντων δήλωσης 79.244,42€ Χ15% φύρα = 67.357,76€ ( κόστος πωληθέντων ελέγχου)

**Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου από φαγητά και ποτά :  $67.357,76€ \times (1 + 1,40) = 161.658,62€$**

β) ως προς την κατηγορία προϊόντων **ποτά – αναψυκτικά**, δεν υπάρχει κανένα προϊόν με ποσοστό μικτού κέρδους μικρότερο του 2,15%.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της χρηστής διοίκησης και τα διδάγματα της κοινής πείρας προσδιόρισε το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων για την ως άνω κατηγορία προϊόντων σε 1,80 δεδομένου ότι υπάρχουν αγορές πρώτων υλών που ενσωματώνονται σε άλλα αγαθά για την παραγωγή των πωλούμενων προϊόντων.

Ο έλεγχος στην συνέχεια προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνοντας ως κόστος πωληθέντων των εν λόγω προϊόντων, που αναλογούν στον συντελεστή ΦΠΑ 24%, το δηλωθέν από την προσφεύγουσα κόστος πωληθέντων ποσού 48.900,57€ υπολογίζοντας ποσοστό 15% φύρας.

Συνεπώς κόστος πωληθέντων δήλωσης 48.900,57€ Χ15% φύρα = 41.565,48€ ( κόστος πωληθέντων ελέγχου)

**Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου από φαγητά και ποτά :  $41.565,48€ \times (1 + 1,80) = 116.383,34€$**

#### **Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει ελέγχου**

|                                                                          |                    |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει ελέγχου<br/>( 161.658,62 +116.383,34)</b> | <b>278.041,96€</b> |
| <b>Μείον: Δηλωθέντα έσοδα</b>                                            | <b>168.266,28€</b> |
| <b>Διαφορά εσόδων</b>                                                    | <b>109.775,68€</b> |

#### **Φορολογικό έτος 2018**

Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων αγορών διαπιστώθηκε ότι οι τιμές των προϊόντων δεν εμφανίζουν διαφοροποιήσεις από το έτος 2017 ενώ σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση της προσφεύγουσας οι τιμές πώλησης που αναφέρονται στον προαναφερόμενο τιμοκατάλογο είναι οι ίδιες και στα δύο κρινόμενα έτη 2017 και 2018.

Συνεπώς:

α) ως προς την κατηγορία προϊόντων **φαγητά – παγωτά**, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων για την ως άνω κατηγορία προϊόντων σε 1,40 που έλαβε και το έτος 2018 και προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνοντας ως κόστος πωληθέντων των εν λόγω προϊόντων, που αναλογούν στον συντελεστή ΦΠΑ 13%, το δηλωθέν από την προσφεύγουσα κόστος πωληθέντων ποσού 86.689,63€ υπολογίζοντας ποσοστό 15% φύρας.

Συνεπώς κόστος πωληθέντων δήλωσης 86.689,63€ Χ15% φύρα = 73.686,19€ ( κόστος πωληθέντων ελέγχου)

**Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου από φαγητά και ποτά :  $73.686,19\text{€} \times (1 + 1,40) = 176.846,86\text{€}$**

β) ως προς την κατηγορία προϊόντων **ποτά – αναψυκτικά**, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων για την ως άνω κατηγορία προϊόντων σε 1,80% που έλαβε το 2017 και προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνοντας ως κόστος πωληθέντων των εν λόγω προϊόντων, που αναλογούν στον συντελεστή ΦΠΑ 24%, το δηλωθέν από την προσφεύγουσα κόστος πωληθέντων ποσού 61.679,05€ υπολογίζοντας ποσοστό 15% φύρας.

Συνεπώς κόστος πωληθέντων δήλωσης 61.679,05€ Χ15% φύρα = 52.427,19€ ( κόστος πωληθέντων ελέγχου)

**Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου από φαγητά και ποτά :  $52.427,19\text{€} \times (1 + 1,80) = 149.796,13\text{€}$**

#### **Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει ελέγχου**

|                                                                          |                    |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>Προσδιορισθέντα έσοδα βάσει ελέγχου<br/>( 176.846,86 +146.796,13)</b> | <b>323.642,99€</b> |
| <b>Μείον: Δηλωθέντα έσοδα</b>                                            | <b>215.956,57€</b> |
| <b>Διαφορά εσόδων</b>                                                    | <b>107.686,42€</b> |

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020, ο έλεγχος προσδιόρισε τις εκροές, βάσει των ακαθαρίστων εσόδων που προέκυψαν με την έμμεση τεχνική στη φορολογία εισοδήματος και προσδιόρισε αναλογικά ανά συντελεστή τον Φ.Π.Α. εκρών και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την προσφυγή της φέρει παραδείγματα χρησιμοποιώντας τους συντελεστές που προσδιόρισε ο έλεγχος με τα ποσοστά μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων με τα ποσοστά 1,40 % και 1,80 %. Ωστόσο ερμηνεύει τους συντελεστές που προσδιόρισε ο έλεγχος λανθασμένα για τον προσδιορισμό των εσόδων ως εξής, ΚΠ (1+ 0,014) και ΚΠ ( 1+0,014). Όμως οι συντελεστές 1,40 και 1,80 που προσδιόρισε ο έλεγχος αντιστοιχούν σε περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων 140 % και 180 % αντίστοιχα, ήτοι ΚΠ  $\chi (1+1,4)$  και ΚΠ  $\chi (1+1,8)$ . Δηλαδή ο έλεγχος ορθώς ακολούθησε τα παραδείγματα και εφάρμοσε τους τύπους και τις αναλογίες όπως ορίζονται στην προαναφερόμενη Ε. 2016/2020.

**Επειδή**, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι, η φορολογική αρχή μνημονεύει την σύνθεση των πωλούμενων φαγητών χωρίς να αναγράφει την ακριβή σύνθεση και την ποσότητα και την αξία εκάστης σύνθεσης αλλά δεν προσδιορίζει η ίδια την ακριβή σύνθεση και την ποσότητα και την αξία εκάστης σύνθεσης, ο έλεγχος παρότι αποδεικνύει ότι δεν υπάρχει κανένα προϊόν που αφορά την κατηγορία φαγητά - παγωτά με ποσοστό μικτού κέρδους

μικρότερο του 2,12 ήτοι 212 % περιόρισε το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων σε 1,40 ήτοι 140 % λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της χρηστής διοίκησης και τα διδάγματα της κοινής πείρας, δεδομένου ότι υπάρχουν αγορές πρώτων υλών που ενσωματώνονται σε άλλα αγαθά για την παραγωγή των πωλούμενων προϊόντων.

**Επειδή**, ο έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν απομάκρυνε πρωτότυπα στοιχεία από την εγκατάσταση της προσφεύγουσας και επεξεργάσθηκε μόνο αντίγραφα βιβλίων, τιμοκαταλόγου κ.λπ. που τέθηκαν στην διάθεσή του, δεν υφίσταται καμία υποχρέωση σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί άρνησης της φορολογικής αρχής να της χορηγήσει επικυρωμένα αντίγραφα τυχόν συνταχθείσης έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και των στοιχείων, είναι αβάσιμος.

**Επειδή**, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι, φορολογική αρχή αντί να της χορηγήσει άμεσα τα βιβλία και στοιχεία προκειμένου να υποβάλλει πρόσθετες εξηγήσεις και λοιπές διευκρινήσεις, συνέταξε εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρέλαβε από το ταχυδρομείο το υπ' αρ. ....../30-3-2023 Σημείωμα διαπιστώσεων σύμφωνα με την σελίδα των ΕΛΤΑ την 4/4/2023 με καταληκτική ημερομηνία την 24/04/2023 (Δευτέρα) προκειμένου να διατυπώσει τις αντιρρήσεις της. Η προσφεύγουσα απέστειλε τις με αρ. πρωτ. ....../21-04-2023 έγγραφες απόψεις και την ίδια μέρα (Παρασκευή) υπέβαλε το υπ' αρ. ....../21-04-2023 αίτημα χορήγησης στοιχείων. Εν συνεχεία η φορολογική αρχή αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς και τις απόψεις της προσφεύγουσας δεν διαφοροποίησε τη θέση του ελέγχου και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, και συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου είναι αβάσιμοι. Επίσης με το αριθμ. ....../4-5-2023 έγγραφό της η φορολογική αρχή απάντησε στην προσφεύγουσα στο αίτημά της για χορήγηση στοιχείων.

**Επειδή**, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι, ο έλεγχος είχε την μορφή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και αυτός είναι άκυρος δεδομένου ότι υπερέβη σε διάρκεια αυτή που ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 3 του ΚΦΔ.!

Όσον αφορά τις διατάξεις του ως άνω άρθρου και σχετικά με τη προθεσμία που αρχικά ετέθη για τη δράση της φορολογικής αρχής, αυτή είναι ενδεικτική διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο χρόνο (55 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής διαδικασίας, βλ. σχετ. και ΣΤΕ 483/2011 σκ.7, πρβλ. ΣΤΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η φορολογική ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσκολίες της υπόθεσης στη συγκέντρωση στοιχείων, έδρασε εντός ευλόγου χρόνου.

Η απόφαση του ΣΤΕ με αριθμό 2341/2017 επανέλαβε την υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία, με βάση την οποία έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσης του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσων επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, ΣΤΕ 4265/2001).

Ο έλεγχος περαιώθηκε την 5/5/2023 και δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018.



Με βάση τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου είναι καθόλα νόμιμες αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ., ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών λόγω υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή πλημμελώς ουδόλως προσδιόρισε τα αποθέματα της, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τηρούσε βιβλίο απογραφών σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. καθώς ούτε είχε υποχρέωση, ούτε προκύπτει ότι έθεσε υπόψη του ελέγχου σχετικό αρχείο αποθεμάτων έναρξης - λήξης. Επιπλέον, ούτε στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3 των ελεγχόμενων χρήσεων προκύπτουν σχετικά ποσά. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της είναι αβάσιμοι.

**Επειδή**, από τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν προβλέπεται η υποχρέωση κοινοποίησης της με αριθ. πρωτ. ....../2023 Απόφασης του Προϊσταμένου για την επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση προσφυγή της κάνει αναφορά στις ως άνω αναφερόμενες λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα κρινόμενα έτη 2017 και 2018 , χωρίς ωστόσο να προβάλλει αντιρρήσεις επί αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης επαρκούς σαφούς και τεκμηριωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από 08-06-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

### **Φορολογική περίοδος : 01/01/2017 - 31/12/2017**

#### **Α . Φορολογία Εισοδήματος**

|                            |                   |
|----------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος  | 8.383,21€         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ     | 4.191,61€         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 938,20€           |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>13.513,02€</b> |

( αριθμ. πράξης ...../2023 )

**Β Φ.Π.Α.**

|                            |                   |
|----------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου              | 26.144,24€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ    | 12.974,96€        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>39.119,20€</b> |

( αριθμ. Πράξης ...../2023)

**Γ. Πρόστιμο άρθρου 58 Α ΚΦΔ : ποσού: 1.000,00€**

( αριθμ. πράξης ...../2023)

**Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018****Α . Φορολογία Εισοδήματος**

|                            |                   |
|----------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος  | 23.340,42€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ     | 11.670,21€        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 3.419,16€         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>38.429,79€</b> |

( αριθμ. πράξης ...../2023 )

**Β. Φ.Π.Α.**

|                            |                   |
|----------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου              | 25.587,98€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ    | 12.793,99€        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>38.381,97€</b> |

( αριθμ. Πράξης ...../2023)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.