



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02-05-2024

Αριθμός απόφασης: **1291**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στο κατά, της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, της οποίας 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 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμίαη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 29.318,07€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 14.659,04€, ήτοι συνολικά καταλογίστηκε ποσό **43.977,11€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ως άνω Δ.Ο.Υ. Ο υπό κρίση έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα και διακριτικό τίτλο βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για την φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2018.

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις όπου προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2018 ως κάτωθι:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου με τις Γενικές διατάξεις
Ακαθάριστα έσοδα	488.452,70€	491.038,24€
Φορολογητέα Κέρδη	2.982,49€	35.340,86€

Εν συνέχεια καθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους (επί κόστους) μειώθηκε από 212% το 2017 σε 174% το 2018 (χωρίς να τεκμηριώνεται η απόκλιση/μείωση) η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εν λόγω μείωση οφείλεται σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2018 που καθιστά λογιστικό σύστημα μη αξιόπιστο. Ως εκ τούτου κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ για χρήση έμμεσων μεθόδου ελέγχου και ειδικότερα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. 1.β καθώς η προσφεύγουσα προέβη σε μη ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων και περ. 1.α καθώς προέκυψε αναντιστοιχία δηλωθέντων και πραγματικών στοιχείων. Βάσει των ως άνω, εκδόθηκε η με αρ.πρωτ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, κατόπιν της από εισήγησης του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, με την οποία επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού των εσόδων η τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Τελικά, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο κατά το κρινόμενο έτος 2018 με βάση τις έμμεσες τεχνικές (άρθρο 27 του ΚΦΔ) προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου με τις Έμμεσες Τεχνικές
Ακαθάριστα έσοδα	488.452,70€	559.776,67€
Φορολογητέα Κέρδη	2.982,49€	104.079,29€

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4172/2013.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται:

- Μη νόμιμη η προσφυγή της φορολογικής αρχής στη χρήση έμμεσης μεθόδου ελέγχου (αρχή των αναλογιών), λόγω της μη συνδρομής στην προκειμένη περίπτωση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013, όπως η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο του ελέγχου για την επίμαχη χρήση (2018), δηλαδή πριν την τροποποίηση της με το με το άρθρο 14 ν. 5073/2023 (ΦΕΚ Α 204/11.12.2023), το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 3 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα.

- Μη νόμιμα η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως αιτιολογία της προσφυγής της στην έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών την συνδρομή της περίπτωσης ε) της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, όπως αυτή το πρώτον εισήχθη με το άρθρο 14 του ν. 5073/2023, βασιζόμενη αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι ο συντελεστής μικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους πωληθέντων μειώθηκε από 212% στη χρήση 2017 σε 174% στη χρήση 2018, και αξιολογώντας εντελώς μεμονωμένα το γεγονός αυτό, προέβη στη συνέχεια στην αυθαίρετη κρίση περί δήθεν απόκρυψης φορολογητέας ύλης και περί δήθεν μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, ώστε να μπορέσει με τις αιτιολογίες αυτές να υπαγάγει την προσφεύγουσα εταιρεία στο άρθρο 28 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του ΚΦΔ και να δικαιολογήσει την προσφυγή της στην αρχή των αναλογιών. Την επίμαχη χρήση 2018.

- Δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο για την επίμαχη χρήση 2018, η οποιαδήποτε ουσιώδης φορολογική παράβαση της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία να μπορεί νόμιμα να την υπαγάγει στην περίπτωση της χρήσης των έμμεσων τεχνικών, ενώ οι δύο μη εκδοθείσες αποδείξεις, που αναφέρονται στο Κεφάλαιο 6.1 της έκθεσης ελέγχου, δε θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την προσφυγή της φορολογικής αρχής στη χρήση έμμεσων τεχνικών καθώς αφορούν σε κάθε περίπτωση στις χρήσεις 2017 και 2019 και όχι στη χρήση 2018, για την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

2. Απόλυτη αοριστία της από έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Συναγωγή πλήρως αυθαίρετων συμπερασμάτων και διατύπωση αόριστων υποκειμενικών κρίσεων και αξιολογήσεων των ελεγκτικών οργάνων της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, μη συνεπικουρούμενων από κανένα απολύτως νόμιμο αντικειμενικό δεδομένο.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, από την εν λόγω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η διαπίστωση οποιασδήποτε ουσιώδους φορολογικής παράβασης, ούτε οποιασδήποτε εν γένει παράβασης, που θα μπορούσε να καταστήσει μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα της προσφεύγουσας

εταιρείας. Η συνδρομή και μόνο της μικρής μειωτικής απόκλισης του οικείου συντελεστή κέρδους από το έτος 2017 στο έτος 2018, ουδόλως συνιστά από μόνη της, έλλειψη αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος και απόκρυψη φορολογητέας ύλης εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τη κρίνόμενη χρήση 2018.

3. Παράνομη παράλειψη της φορολογικής αρχής να λάβει υπόψη της το μέσο όρο του συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους, όπως αυτός διακυμάνθηκε κατά τα έτη 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019.

Εσφαλμένος τρόπος εφαρμογής της αρχής των αναλογιών από τη φορολογική αρχή, λόγω της μη λήψη υπόψη εκ μέρους της των στοιχείων, που πρέπει να αξιολογούνται και να επαληθεύονται ελεγκτικώς, σύμφωνα με το νόμο, κατά τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, στο πλαίσιο της εφαρμογής της αρχής των αναλογιών.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη συνδρομής στην προκειμένη περίπτωση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013, όπως η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο του ελέγχου για την επίμαχη χρήση (2018).

Επειδή στο άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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.».

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), όπως αυτή ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο του ελέγχου για το κρίνόμενο φορολογικό έτος 2018, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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, με τη διάταξη του άρθρου 14 του ν. 5073/2023 (ΦΕΚ Α 204/11.12.2023) τροποποιήθηκε η ως άνω παράγραφος 1 του άρθρου 28 ν.4172/2013 ως ακολούθως.

« Άρθρο 14 - Χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό εισοδήματος - Τροποποίηση παρ. 1 άρθρου 28 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α` 167), περί εισοδημάτων που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα: α) στο εισαγωγικό εδάφιο

προβλέπεται ότι η απαρίθμηση είναι ενδεικτική, β) στην περ. β) επέρχονται νομοτεχνικές βελτιώσεις, γ) η περ. γ) τροποποιείται, ώστε ο προσδιορισμός του εισοδήματος με τη χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου να επέρχεται αν τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομισθούν στη Φορολογική Διοίκηση μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, αντί για μια και να τεθεί σχετική προθεσμία, δ) προστίθενται περ. δ) έως στ), και η παρ. 1 διαμορφώνεται ως εξής:

«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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α` 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.».

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 59 «Εναρξη ισχύος» του ν. 5073/2023 ορίζεται ότι: «3. Τα άρθρα 12 έως 19 εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα.[...]»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ», ορίζονται τα εξής:

Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των

δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, επίσης και στο άρθρο 3 της Α1008/2020 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται ότι η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για 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 θα πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, με τα άρθρα 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:
άρθρο 28 παρ. 2

«... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

άρθρο 64

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου και τα αποτελέσματα του ελέγχου καταγράφονται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν αρχικά με τις γενικές διατάξεις και εν συνεχεία με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ. Τελικά ο έλεγχος μετά από σύγκριση των ως άνω αποτελεσμάτων για τον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων έλαβε υπόψη του αυτά όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, ως κάτωθι:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου με τις Γενικές Διατάξεις	Βάσει Ελέγχου με τις Έμμεσες Τεχνικές
Ακαθάριστα έσοδα	488.452,70€	491.038,24€	559.776,67€
Φορολογητέα Κέρδη	2.982,49€	35.340,86€	104.079,29€

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσέφυγε στη χρήση έμμεσης μεθόδου ελέγχου (αρχή των αναλογιών), λόγω της μη συνδρομής στην προκειμένη περίπτωση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013, όπως η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο του ελέγχου για την επίμαχη χρήση (2018), δηλαδή πριν την τροποποίηση της με το με το άρθρο 14 ν. 5073/2023 (ΦΕΚ Α 204/11.12.2023), το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 3 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα.

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ανωτέρω προβαλλόμενο ισχυρισμό στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στο κεφ. 6.1 αυτής « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ (ΑΡΘΡΟΥ 27 Ν. 4987/22) – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ στην σελ. 16 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται:

«6.1 ΠΛΗΡΩΣΗ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ (ΑΡ.28 Ν-4172(2013) ΕΦΑΡΜ. ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ

Από το αρχείο της Υπηρεσίας μας υφίστανται οι ακόλουθες παραβάσεις (Φ.Π.Α.) που σχετίζονται με μη έκδοση αποδείξεων:

Α/Α-Έτος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΑΠΟ)	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΕΩΣ)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση	Εντολή Ελέγχου
.....	10/05/2019	10/05/2019	2019	500,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	999/2019
.....	01/05/2017	01/05/2017	2017	250,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	479/2017

Επιπλέον, όπως προαναφέρθηκε στην ελεγκτική επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους (παρ. 5.1.Δ.), σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης ο συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους (επί κόστους) μειώθηκε από 212% το 2017 σε 174% το 2018. Για την απόκλιση (μείωση) ανάμεσα στο 2017 και 2018 ζητήθηκε τεκμηρίωση η οποία δεν προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη. Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία που έχει ο έλεγχος:

-για τις τιμές αγοράς πρώτων υλών δεν προκύπτει αύξηση ανάμεσα στα δύο έτη (2017-2018) σύμφωνα με τα παραστατικά αγορών.

-παρότι οι τιμοκατάλογοι των δύο χρήσεων δεν προσκομίσθηκαν, καθώς σύμφωνα με την ελεγχόμενη δεν υπήρχαν διαθέσιμοι, σύμφωνα με την κοινή πείρα και τα δεδομένα της αγοράς δεν είθισται οι τιμές πώλησης (τιμοκαταλόγου) να βαίνουν μειούμενες από έτος σε έτος. Αντίθετα, είτε παραμένουν σταθερές είτε αυξάνουν.

-το μίγμα πωλήσεων (καφετέρια/αλκοολούχα/φαγητό) δεν παρουσιάζει σημαντικές διαφορές ανάμεσα στα δύο έτη. Συγκεκριμένα, το 2017 το μίγμα είναι 47%/21%/32% αντίστοιχα, ενώ το 2018 είναι 500/0/200/0/30% αντίστοιχα. Παρατηρείται, μάλιστα, μικρή αύξηση στην κατηγορία "καφετέρια" όπου το περιθώριο κέρδους είναι συνήθως μεγαλύτερο και μικρή μείωση στις κατηγορίες "αλκοολούχα" και "φαγητό" όπου το περιθώριο κέρδους είναι συνήθως μικρότερο.

Από τα ανωτέρω, δε δικαιολογείται, σύμφωνα με τον έλεγχο, η μείωση στο περιθώριο μικτού κέρδους (επί κόστους) κατά το ελεγχόμενο έτος 2018 σε σχέση με το 2017. Σύμφωνα με τον έλεγχο αυτή οφείλεται σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την ελεγχόμενη στη χρήση 2018, και καθιστά το λογιστικό σύστημα μη αξιόπιστο.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με την Εγκύκλιο Ε.2015/2020 και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018. Συγκεκριμένα πληρείται η περ. 1.β. σύμφωνα με την οποία φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Η προϋπόθεση αφορά, εκτός άλλων, σε περιπτώσεις μη ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Για το 2018 πληρείται, επιπλέον, η περ. 1.α. σύμφωνα με την οποία τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα. Η προϋπόθεση αφορά, εκτός άλλων, σε περιπτώσεις μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, καθώς προέκυψε αναντιστοιχία δηλωθέντων και πραγματικών στοιχείων.

Συνεπώς, το εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης μπορεί να προσδιοριστεί κατά τα έτη 2017 και 2018 με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου....»

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα πληρείται α) η περ. 1.β σύμφωνα με την

οποία τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά της προσφεύγουσας εταιρείας δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ. Η προϋπόθεση αφορά, εκτός άλλων, σε περιπτώσεις μη ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και β) η περ. 1.α σύμφωνα με την οποία τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα. Η προϋπόθεση αφορά, εκτός άλλων, σε περιπτώσεις μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, καθώς προέκυψε αναντιστοιχία δηλωθέντων και πραγματικών στοιχείων. Η τεκμηρίωσή του βασίζεται στην αδικαιολόγητη μεταβολή του προσδιορισθέντος συντελεστή μικτού κέρδους μεταξύ φορολογικού έτους 2017 ύψους 212% ο οποίος έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο και του προσδιορισθέντος συντελεστή μικτού κέρδους του αμέσως επόμενου και κρινόμενου φορολογικού έτους 2018 ύψους 172,25% η οποία μεταβολή κρίθηκε αδικαιολόγητη από τον έλεγχο.

Ωστόσο στην προαναφερθείσα Εγκύκλιο της Διοίκησης ορίζονται σαφώς οι περιπτώσεις παραβάσεων - παρατυπιών που αφορούν στα βιβλία και στοιχεία και που με την διαπίστωση αυτών πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα 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.

Εν προκειμένω δεν διαπιστώθηκε περίπτωση που να καθιστά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ή να προκύπτει μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα αλλά όπως αναφέρθηκε η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ διότι υφίσταται αδικαιολόγητη μεταβολή του συντελεστή μικτού κέρδους μεταξύ του φορολογικού έτους 2017 ύψους 212% και του φορολογικού έτους 2018 ύψους 172,25%. Ωστόσο από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι στον έλεγχο τέθηκαν υπόψη τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία αγορών, πωλήσεων και αποθεμάτων και βάσει αυτών ήταν δυνατό να διενεργηθεί η ελεγκτική επαλήθευση του μικτού κέρδους, ενώ σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι **μόνος ο λόγος** της μεταβολής του επιτυγχανόμενου μικτού κέρδους δεν προβλέπεται να αποτελεί και προϋπόθεση για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, κατά το ελεγχόμενο έτος 2018

Περαιτέρω δεν πληρείται και η διάταξη του άρθρου 28 περ.1β του ΚΦΕ, όπου «τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», καθώς η εν λόγω περίπτωση αναφέρεται σε διαπιστώσεις παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, λήψης ανακριβών

φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και νόθευσης φορολογικών στοιχείων. Εν προκειμένω **δεν υφίσταται διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης** που να αναφέρεται σε συγκεκριμένα στοιχεία πωληθέντων εμπορευμάτων και αντισυμβαλλομένων ούτε και αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι υφίσταται σχετική παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης διαπιστωθείσα από προγενέστερο έλεγχο. Αντιθέτως ο έλεγχος συνάγει ότι για το νομικό πρόσωπο υφίσταται **«απόκρυψη φορολογητέας ύλης»** μέσω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων λόγω της μείωσης του περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους κατά το φορολογικό έτος 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ για προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών) με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, βάσιμως προβάλλεται.

Συνεπώς τα οριστικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας προσδιορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις όπως αυτά καταγράφονται αναλυτικά στο κεφ. 9.1 «Πόρισμα ελέγχου – Προσδιορισμός αποτελεσμάτων με γενικές διατάξεις» (σελ. 22 της οικείας έκθεσης ελέγχου) λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό σχετικά με τον προσδιορισμό των οριστικών της αποτελεσμάτων με τις γενικές διατάξεις, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018	Ποσά σε ευρώ
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	488.452,70
Πλέον λογιστικές διαφορές	2.585,54
Ακαθάριστα έσοδα	491.038,24
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	2.982,49
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	108.914,70
Καθαρά κέρδη χρήσης	111.897,20
Μείον Ζημιές προηγούμενων χρήσεων	-76.556,34
Φορολογητέα Κέρδη	35.340,86

Φορολογητέα Κέρδη

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ/Δήλωσης
Φορολογητέα Κέρδη	2.982,49	104.079,29	35.340,86	32.358,37
Φόρος που αναλογεί 29%	864,92	30.182,99	10.248,85	9.383,93

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτές καταγράφονται, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία

..... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

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 : 01/01/2018 - 31/12/2018

A . Φορολογία Εισοδήματος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φορολογητέα Κέρδη	101.096,80	32.358,37
Διαφορά φόρου εισοδήματος	29.318,07€	9.383,93
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	14.659,04€	4.691,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.977,11€	14.075,89

(αριθμ. πράξης)

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.