



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1624

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή (ID) της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, με αντικείμενο δραστηριότητας (κύρια) «.....» και δευτερεύουσα δραστηριότητα «.....», έδρα στην

..... Αττικής, οδός Τ.Κ., που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας διπλογραφικά, κατά:

- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το με αριθ. πρωτ. ΕΙ 2024 ΠΔ/30-01-2024 συνοδευτικό υπόμνημα της προσφεύγουσας βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 2 παρ. 3 της Α. 1165/2022 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που κατατέθηκε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΠΔ έγγραφο.

8. Το από 08/04/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας που επισυνάφτηκε στην εφαρμογή elexis και έλαβε αριθ. πρωτ.

9. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία «..... **Ο.Ε.» ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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. /27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 114.474,90 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 57.237,45 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 171.712,35 ευρώ.

- Με την υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 91.088,68 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 ποσού 45.544,34 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 136.633,02 ευρώ.

- Με την υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 461,17 ευρώ, λόγω μη έκδοσης δύο (2) ΑΛΠ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

- Με την υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:

- Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' ποσού 2.500,00 ευρώ, λόγω μη διαφύλαξης αρχείων φορολογικών μηχανισμών,
- Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 1 περ. ια' και παρ. 2 περ. στ' ποσού 500,00 ευρώ, λόγω έκδοσης αποδείξεων χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού.

- Με την υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.904,01 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 3.180,80 ευρώ, πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 7.952,00 ευρώ και πρόστιμο ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 1.590,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 28.627,21 ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των οικείων από 27/12/2023 εκθέσεων ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό/29-06-2023 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών, εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρονικής περιόδου 01/01/2016 έως 31/12/2017, σε αντικατάσταση προγενεστέρων εντολών ελέγχου εκδοθέντων το έτος 2022.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4987/2022 και των ΠΟΛ 1154/04-10-17 και 1208/20-12-17 και της ΔΕΛ Ζ 112365 ΕΞ 2023 ΕΜΠ/27-01-2023, το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 κρίθηκε ως μη ενεργό με το από 24/02/2023 υπηρεσιακό σημείωμα του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ./14-07-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 4987/2022, με το οποίο ζητήθηκε να προσκομισθούν τα ήδη ζητηθέντα, με το με αριθμό/28-07-2022 προγενέστερο αίτημα της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, για το φορολογικό έτος 2017 λογιστικά Βιβλία, Μητρώο Παγίων Στοιχείων, όλα τα πρωτότυπα παραστατικά εσόδων, αγορών, δαπανών και παγίων καθώς και αντίγραφο ανάγνωσης της φορολογικής μνήμης όλων των ταμειακών μηχανών που ήταν ενεργές κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Επιπλέον η προσφεύγουσα κλήθηκε να δώσει απαντήσεις σε ερωτήματα σχετικά με τη διενέργεια συναλλαγών μέσω διαδικτύου (ηλεκτρονικό εμπόριο).

Σύμφωνα με την από 27/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, λόγω μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στα ως άνω αιτήματα, γεγονός που καθιστούσε αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων καθώς και τη διενέργεια λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων με βάση τα βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 27 του ν.4987/2022, ήτοι με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Επιλέχθηκε, κατόπιν της με αρ. πρωτ. 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ/29-09-2023 εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, η μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης α' της

παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 (Αρχή των αναλογιών) με αξιοποίηση των διαθέσιμων δεδομένων και πληροφοριών. Εξαιτίας της μη προσκόμισης των φορολογικών αρχείων και στοιχείων στον έλεγχο, κρίθηκε υποχρεωτικός ο προσδιορισμός των αναλογιών κόστους - εσόδων με συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων (ίδιου ή παρεμφερούς αντικειμένου) και συντάχθηκε ο παρακάτω πίνακας υπολογισμού του περιθωρίου μικτού κέρδους της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο οποίος περιλαμβάνει τα δεδομένα πέντε επιχειρήσεων με παρόμοιο αντικείμενο που επιλέχθηκαν από τον έλεγχο:

ΑΦΜ						ΤΕΛΙΚΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	0,3333	0,2124	0,1593	0,1684	0,3584	0,2330
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΤΑΘΜΙΣΗΣ	15%	70%	5%	5%	5%	100%

Στη συνέχεια τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου προσδιορίστηκαν ως εξής:

Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	3.573.138,39
Τελική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων	0,2330
Πωλήσεις ελέγχου = κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων Χ (1 + Τελική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)	4.405.679,63

Βάσει αυτών προσδιορίστηκαν τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης καθώς και οι φορολογητέες εκροές για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.

Οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου συμπεριλήφθηκαν στο με αριθ./04-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4987/2022, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα, μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. την 04/10/2023.

Επί του εν λόγω σημειώματος, η προσφεύγουσα υπέβαλε τα κάτωθι:

- Την 06/10/2023 υπέβαλε υπόμνημα που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023/06-10-2023 μαζί με ένα αποθηκευτικό μέσο (usb), το οποίο περιλάμβανε **Ισοζύγια 4ου βαθμού ανάλυσης, Αναλυτικά Καθολικά και Ημερολόγια** για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και συντάχθηκε η σχετική Απόδειξη Παραλαβής Αντιγράφων Βιβλίων και Στοιχείων.
- Την 10/11/2023 προσκόμισε ζητηθέντα λογιστικά αρχεία.
- Την 01/12/2023 υπέβαλε υπόμνημα που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023/04-12-2023, το οποίο περιλάμβανε **απαντήσεις στα ερωτήματα** που είχαν τεθεί από τον έλεγχο με το με αριθ. πρωτ./14-07-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών, **σχετικά με τη διενέργεια συναλλαγών μέσω διαδικτύου** (ηλεκτρονικό εμπόριο).

Για τα, με τα ως άνω υπομνήματα, προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, ήτοι:

1. Μέσο αποθήκευσης , χρώματος μαύρου, με ηλεκτρονικά αντίγραφα αρχείων «txt» της ΦΗΜ με αριθμό Μητρώου
2. Μέσο αποθήκευσης , χρώματος πορτοκαλί, με ηλεκτρονικά αντίγραφα αρχείων με ονομασίες: «ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ 2017», «ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2017» και «ΙΣ 2017».
3. Μία (1) κούτα χρώματος καφέ με παραστατικά αγορών και επισυναπτόμενα έγγραφα διακίνησης και εξόφλησης από τους προμηθευτές «..... ΑΕ», «.....» και «.....», σύνολο σελίδων 560, με αρίθμηση του ελέγχου, πραγματοποιήθηκε κατάσχεση και συντάχθηκε η με αριθμό πρωτ. /22-12-2023 Έκθεση Κατάσχεσης.

Κατόπιν των ως άνω προκύπτει ότι προσκομίστηκε μέρος των ζητηθέντων φορολογικών αρχείων και στοιχείων. Μεταξύ αυτών που δεν προσκομίστηκαν είναι τα τιμολόγια πώλησης που έκδωσε η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2017, καθώς και τα αρχεία των εν χρήσει φορολογικών μηχανισμών

Στη συνέχεια διενεργήθηκε έλεγχος κατ'εφαρμογή του Προγράμματος Ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18-06-2015 και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- **Εκπιπόμενες – Μη εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (άρθρα 22 & 23 του ν. 4172/2013):**

Ποσά μισθοδοσίας 7.209,09 ευρώ στις 30/01/2017 και 6.751,56 ευρώ στις 28/02/2017, ήτοι σύνολο 13.960,65 ευρώ δεν έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής αλλά με μετρητά (πίστωση λογ/σμού 38.00.00.00 Ταμείο) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013, κρίνονται ως μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα δηλωθέντα οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας.

- **Αποτίμηση Αποθεμάτων:**

Ελέγχθηκε αν τα αποθέματα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα προσκόμισε αρχείο excel με επωνυμία «ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ 31/12/2017» με 4024 κωδικούς ειδών, στο οποίο έχει αποτιμήσει τα αποθέματα που είχε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου στο κόστος κτήσης τους. Επί του ανωτέρου αρχείου διαπιστώθηκε ότι στις ποσότητες ειδών 31/12/2017 εμφανίζονται και είδη με αρνητικές τιμές (1344 είδη) και αξίες (604 είδη, που συμπεριλαμβάνονται στα 1344 είδη που αναφέρθηκαν προηγούμενα), γεγονός που δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς από την ελεγχόμενη.

Σύμφωνα με την από 27/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τα προσκομισθέντα αναλυτικά αρχεία ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων δεν προκύπτει η ορθή παρακολούθηση των αποθεμάτων και η αποτίμησή τους σύμφωνα με τους κανόνες της λογιστικής. Κατά συνέπεια, λόγω και του γεγονότος ότι το κόστος πωληθέντων αποτελεί το μεγαλύτερο ποσό που υπολογίζεται αφαιρετικά από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, ο έλεγχος δεν μπορεί να κρίνει ότι το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για την αποτίμηση των αποθεμάτων της είναι αξιόπιστο.

Ε.Λ.Π.

- Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών:

Ελέγχθηκε εάν τα στοιχεία λιανικής πώλησης (αποδείξεις λιανικής πώλησης ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών), η έκδοση των οποίων προβλέπεται από το άρθρο 12 του ν.4308/2014, εκδόθηκαν με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν.1809/1988, λαμβάνοντας υπόψη τις περιπτώσεις για τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1002/2014).

Η ελεγχόμενη επιχείρηση εμφανίζεται, σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα Elenxis, να έχει τους παρακάτω φορολογικούς μηχανισμούς στην κατοχή της το ελεγχόμενο έτος 2017:

Αρ. Μητρώου ΦΤΜ	Τύπος	Είδος	ΑΦΜ	Εγκατάσταση	Ημ/νία Έναρξης	Απία Έναρξης	Ημ/νία Παύσης	Απία Παύσης
.....		5 ΕΑΦΔΣΣ	.....	Έδρα	25/02/2016	1 ΑΓΟΡΑ	26/10/2020	23 ΠΑΥΣΗ ΛΟΓΩ ΠΛΗΡΩΣΗΣ
.....		5 ΕΑΦΔΣΣ	.....	Έδρα	30/07/2012	1 ΑΓΟΡΑ		
.....		5 ΕΑΦΔΣΣ	.....	Έδρα	24/07/2012	1 ΑΓΟΡΑ		
.....		1ΑΠΛΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ	.....	Έδρα	08/05/2007	3 ΑΓΟΡΑ ΜΝΗΜΗΣ ΠΑ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ		

Για τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού με αρ. μητρώου που προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν με τη με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023/ 2-12-2023 έκθεση κατάσχεσης, κατόπιν ανάλυσης με τη χρήση του ειδικού προγράμματος «ΕΝΤΑΧΕΙ», διαπιστώθηκε ότι αυτά ήταν σε συμφωνία με τις αποδείξεις λιανικής της σειράς «ΑΛΔΑΥ».

Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο/δε διαφυλάχθηκαν τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών, ούτε προσκομίστηκε κάποιο αποδεικτικό ότι δε χρησιμοποιήθηκαν οι ως άνω φορολογικοί μηχανισμοί κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 (παράβαση άρθρου 54 παρ. 1η και 2ε ν.4987/2022).

Για τις αποδείξεις με σειρά παραστατικού «ΑΛΔ2Υ», ήτοι 12.096 αποδείξεις αξίας (μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται στις πωλήσεις αλκοολούχων ποτών που εμπορεύεται η προσφεύγουσα) 134.512,75 ευρώ, διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (παράβαση άρθρου 54 παρ. 1α και 2στ ν.4987/2022).

- Μη έκδοση:

Διενεργήθηκαν, οι επαληθεύσεις που προβλέπονται από το Πρόγραμμα Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου της ενότητας Κ του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18-06-2015, για το φορολογικό έτος 2017 και διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο ΑΠ ποσού 174,20 ευρώ στις 27/08/2017 και 149,40 ευρώ στις 12/09/2017(παράβαση άρθρου 58^Α ν.4987/2022).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος, καθώς και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, έκρινε ότι εξακολουθούν να πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συγκεκριμένα χρησιμοποίησε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών και εξαιτίας της μη προσκόμισης των τιμολογίων πώλησης και της μη διευκρίνισης του τρόπου αποτίμησης των αποθεμάτων της επιχείρησης, έκρινε επιπλέον ότι ο προσδιορισμός

των αναλογιών κόστους - εσόδων πρέπει να γίνει και πάλι με συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων. Κατόπιν συντάχθηκε ο παρακάτω τελικός πίνακας υπολογισμού του περιθωρίου μικτού κέρδους της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο οποίος περιλαμβάνει τα δεδομένα έξι επιχειρήσεων με παρόμοιο αντικείμενο που επιλέχθηκαν από τον έλεγχο (στο δείγμα των πέντε επιχειρήσεων που είχε χρησιμοποιηθεί αρχικά, προστέθηκε και 6^η επιχείρηση):

ΑΦΜ							ΤΕΛΙΚΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	0,3333	0,2124	0,1593	0,1684	0,3584	0,1143	0,19146
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΤΑΘΜΙΣΗΣ	5%	50%	5%	5%	5%	30%	100%

Τα ακαθάριστα έσοδα και τα Καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν ως εξής:

Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	3.573.138,39
Τελική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων	0,19146
Πωλήσεις ελέγχου = κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων Χ (1 + Τελική αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)	4.257.251,47

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΙΣΤΙΚΑ
Καθαρές πωλήσεις εμπορευμάτων	3.862.510,44	4.257.251,47
Χονδρικές Πωλήσεις Εσωτερικού	3.862.510,44	4.257.251,47
Λιανικές Πωλήσεις		
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	3.573.138,39	3.573.138,39
Απογραφή έναρξης	453.906,62	453.906,62
Καθαρές αγορές Εσωτερικού	3.701.178,81	3.701.178,81
Μείον: Απογραφή λήξης	581.947,04	581.947,04
Μικτά αποτελέσματα (Κέρδη) εκμετάλλευσης	289.372,05	684.113,08
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	3.862.510,44	4.257.251,47
Κόστος πωλήσεων	-3.573.138,39	-3.573.138,39
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης	289.372,05	684.113,08
Σ.Μ.Κ. επί πωλήσεων επιχείρησης (%)	7,49%	16,07%
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας & Διάθεσης	-270.961,75	-270.961,75
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	133.857,35	133.857,35
Διάφορα έξοδα	121.257,45	121.257,45
Αποσβέσεις παγίων	15.846,95	15.846,95
Μερικά αποτελέσματα (ζημιές) εκμετάλλευσης	18.410,30	413.151,33
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	7.608,63	7.608,63
Ολικά αποτελέσματα (ζημιές) εκμετάλλευσης	10.801,67	405.542,70
Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	4,16	4,16

Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	31.359,92	31.359,92
Καθαρό αποτέλεσμα (ζημιές) εκμετάλλευσης	-20.554,09	374.186,94
ΣΚΚ επί πωλήσεων (%)	-0,53%	8,79%
Μη εκπιπόμενες δαπάνες	31.359,92	31.359,92
Καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης μετά την αναμόρφωση	10.805,83	405.546,86

Οι διαπιστωθείσες μη εκπιπόμενες δαπάνες μισθοδοσίας, δε λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι φορολογητέες εκροές και εισροές, καθώς και ο φόρος εκροών και εισροών, διαμορφώνονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	3.759.949,47	4.143.749,97	885.130,87	975.891,22

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	3.649.676,04	3.649.676,04	885.130,87	884.802,54

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαπιστώθηκε ότι:

- Ο λογαριασμός 53.98.00.07 «ΔΑΝΕΙΑΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ» πληροί τα κριτήρια για να χαρακτηριστεί ως «τρεχούμενος δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός», καθόσον περιέχει μόνο χρηματικές καταθέσεις από τις οποίες προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος έκρινε πως πρέπει να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, στο σύνολο των πιστώσεων του εν λόγω λογαριασμού για το έτος 2017, ήτοι στο ποσό των 520.000,00 ευρώ.
- Ο λογαριασμός 35.02.00.00 «ΛΟΙΠΟΙ ΣΥΝΕΡ.ΤΡΙΤΟΙ-ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΡΟΣ ΑΠΟΔ.» περιέχει εγγραφές στα βιβλία περί κατάθεσης ή ανάληψης χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας, άρα υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, καθότι από τις εγγραφές στο λογαριασμό αυτό προκύπτει ότι αντισυμβαλλόμενος είναι ο ομόρρυθμος εταίρος της ελεγχόμενης. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος έκρινε πως πρέπει να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου, σύμφωνα με την διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περ γ' της παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, σε όλες τις χρεώσεις του εν λόγω λογαριασμού για το 2017, ήτοι στο ποσό των 30.401,24 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι από 27/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, προστίμου άρθρου 58^Α ν.4987/2022 και Κ.Ν.Τ.Χ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το από 08/04/2024 συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...Ωστόσο, για τα εν λόγω ζητήματα της υποτιθέμενης διαφοράς καταλογισμού τελών χαρτοσήμων και της επιβολής προστίμων των άρθρων 58Α και 54 ΚΦΔ ουδείς λόγος γίνεται στο υπ' αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και, φυσικά, ουδέποτε μας κοινοποιήθηκαν οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις της φορολογικής αρχής και μη νόμιμα και αδικαιολόγητα αποστερηθήκαμε το προστατευόμενο δικαίωμά μας να τοποθετηθούμε εγκαίρως, και ως εκ τούτου, να αντικρούσουμε αποτελεσματικά το περιεχόμενο των εν λόγω εκθέσεων και πράξεων...»

2. Μη νόμιμη και εσφαλμένη η εισήγηση των ελεγκτικών οργάνων και η κατόπιν αυτής εκδοθείσα απόφαση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, για την εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, καθ' όσον δεν πληρούνται, εν προκειμένω, οι τασσόμενες εκ του νόμου προϋποθέσεις.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...η εταιρεία μας ανταποκρίθηκε ήδη με την πρώτη πρόσκληση του ελέγχου, η οποία εκδόθηκε το έτος 2022 και προσκόμισε όλα τα απαραίτητα και αναγκαία βιβλία και στοιχεία, για την διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως, μεταξύ άλλων, ισοζύγια Ιανουαρίου - Δεκεμβρίου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, γενικό ημερολόγιο χρήσης για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθώς και αναλυτικό καθολικό για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με τα οποία καθίστανται απολύτως δυνατές οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις...»

3. Ακόμα και εάν κριθεί ότι η εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε αρχικά στις προσκλήσεις του ελέγχου για την προσκόμιση των αιτηθέντων βιβλίων και στοιχείων, αμέσως μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και προ της εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων η εταιρεία προσκόμισε τα αιτηθέντα, γεγονός που οδηγεί στην άρση του λόγου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και την ακύρωση όλων των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και πράξεων επιβολής προστίμων.

4. Αντιφατική, πλημμελής, αόριστη και μη νόμιμη αιτιολογία. Ανεπίτρεπτη μεταβολή της νομικής βάσης και αιτιολογίας του ελεγκτικού πορίσματος.

διότι

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...ενώ αρχικώς η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, λόγω της υποτιθέμενης μη προσκόμισης βιβλίων και, τελικώς, μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, εφάρμοσε την ίδια ελεγκτική μέθοδο, αλλά με την αιτιολογία ότι η εταιρεία μας δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και δεν εκδίδει τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία..., χωρίς να υποβληθεί νέα εισήγηση (με τα νέα αυτά δεδομένα), να εκδοθεί νέα απόφαση για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (έμμεσες) ή να κοινοποιηθεί, έστω, συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων... η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε...»

5. Πλημμελής και εσφαλμένη και η ουσιαστική εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών
Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

- Ο διενεργηθείς έλεγχος αγνόησε πλήρως τα όσα ρητώς αναφέρονται στις οδηγίες της Διοίκησης και στην υπ' αριθ. πρωτ. Ε. 2016/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ και δεν αξιοποίησε, ως όφειλε, ως κύρια πηγή πληροφοριών την ίδια την επιχείρηση.
- Οι επιχειρήσεις που επιλέχθηκαν από το έλεγχο ως ομοειδείς είναι διαφορετικές και κυρίως διαφορετικού μεγέθους, συνεπώς προσδιορίστηκαν μεγέθη με μη ρεαλιστικές παραδοχές.
- Ο έλεγχος μη νόμιμα, κατά τρόπο ατεκμηρίωτο και ανεπαρκώς δικαιολογημένο, κατέληξε στο σε ποσοστό κερδοφορίας 19,15%.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει και επικαλείται την από 21/03/2024 έκθεση του εμπειρογνώμονα (.....) για τον προσδιορισμό, την εξακρίβωση και σύγκριση του εύρους του περιθωρίου κέρδους της εταιρείας «..... ΟΕ» με το αντίστοιχο του κλάδου (σχετ.2).

Συμπληρωματικά υπομνήματα:

Υποβλήθηκε το υπ' αριθ. πρωτ.08-04-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, στο οποίο προβάλλονται οι κάτωθι ισχυρισμοί:

1. Μη νόμιμη η εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, δεδομένου ότι τα βιβλία προσκομίστηκαν εγκαίρως και υπήρχε χρόνος εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων να τα συνεκτιμήσουν κατά τον προσδιορισμό τόσο των προσωρινών όσο και των οριστικών αποτελεσμάτων.
2. Ο έλεγχος μη νόμιμα, κατά τρόπο ατεκμηρίωτο και ανεπαρκώς δικαιολογημένο, κατέληξε σε ποσοστό κερδοφορίας 19,15%, που προσδιόρισε καταφεύγοντας στην αξιοποίηση ενός μη συγκρίσιμου δείγματος, δηθεν, ομοειδών επιχειρήσεων, το οποίο τυγχάνει άστοχο και τελεί σε απόκλιση από τα οικονομικά δεδομένα και το πραγματικό ποσοστό κερδοφορίας της εταιρείας.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, καθόσον οι: υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58Α παρ. 1 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017, η υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 και η υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, εκδόθηκαν χωρίς να έχουν συμπεριληφθεί στο από 04/10/2023 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και χωρίς να έχει προηγηθεί η έκδοση των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων, άρα αποστερήθηκε το δικαίωμα να τοποθετηθεί και να αντικρούσει αποτελεσματικά το περιεχόμενο αυτών, συνεπώς υφίσταται εν προκειμένω παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και οι εν λόγω πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, με το άρθρο 20 § 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Το δικαίωμα αυτό, εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45), όπου ορίζεται ότι:

«1) Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2) Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3) ..., 4) ...»

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, βάσει της ανωτέρω διάταξης, με την οποία εκπληρώνεται η συνταγματική επιταγή περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου πριν από την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, ο ελεγχόμενος δύναται να εκφράσει τις απόψεις του αποκλειστικά εγγράφως, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων. Μετά το πέρας της προθεσμίας είναι στην ευχέρεια της Φορολογικής Διοίκησης να λάβει τυχόν υπόμνημα του υπόχρεου (Πανταζόπουλος Π. σε Φωτόπουλος Ι. κ.ά., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία Ν.4174/2013, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 704).

Τα ανωτέρω διευκρινίστηκαν με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του

φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχεθήκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου., ...»

Επειδή, όπως έχει κριθεί, η επίδοση του Σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται με το πέρας του ελέγχου, δηλαδή μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, η διάρκεια του οποίου εκτιμάται κατά τις περιστάσεις. Το χρονικό τούτο διάστημα αρχίζει από το πέρας του ελέγχου, δηλαδή από την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, μετά την οποία πρέπει στο επιδιδόμενο σημείωμα να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, οι παραβάσεις που εξακριβώθηκαν, επί των οποίων καλείται να παράσχει εξηγήσεις ο επιτηδευματίας. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδευματία, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδευματία, αφού έτσι αυτός ακούγεται εγκαίρως.

Επειδή, στο άρθρο 62 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός σε σχέση με την υπ' αρ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 58Α παρ. 1 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 και την υπ' αριθ. υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, καθόσον η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4987/2022 και οι εν λόγω πράξεις κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρωτέες. Αναφορικά με την υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, αφορά διαδικαστική παράβαση για την οποία δεν προβλέπεται υποβολή αντιρρήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 62 του ν. 4987/2022 και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2°, 3°, 4° και 5° ισχυρισμό:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ήδη με την πρώτη πρόσκληση του ελέγχου, προσκόμισε όλα τα απαραίτητα και αναγκαία βιβλία και στοιχεία για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, συνεπώς δεν πληρούνται, εν προκειμένω, οι τασσόμενες εκ του νόμου προϋποθέσεις για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση, αμέσως μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και προ της εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων η εταιρεία προσκόμισε τα αιτηθέντα, γεγονός που οδηγεί στην άρση του λόγου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου και την ακύρωση όλων των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και πράξεων επιβολής προστίμων.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι ενώ αρχικά η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και, τελικά, μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, εφάρμοσε την ίδια ελεγκτική μέθοδο, αλλά με διαφορετική αιτιολογία, χωρίς να υποβληθεί νέα εισήγηση (με τα νέα αυτά δεδομένα), να εκδοθεί νέα απόφαση για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (έμμεσες) ή να κοινοποιηθεί, έστω, συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013, ορίζεται:

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

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.4987/2022, 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 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.».

Επειδή, στο εγκύκλιο Ε. 2015/2020, αναφέρονται 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. ...

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....

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 .».

Επειδή, στην Απόφαση Α. 1008/2020, ορίζονται τα εξής:

«...

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 εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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 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, στην εγκύκλιο Ε. 2016/2020, ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως ήδη έχει αναφερθεί στο ιστορικό της υπόθεσης, λόγω μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στα αιτήματα παροχής πληροφοριών της φορολογικής διοίκησης περί προσκόμισης φορολογικών αρχείων και στοιχείων για το ελεγχόμενο έτος 2017, ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, δεν επαληθεύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προσκόμισης των ζητηθέντων σε προγενέστερο στάδιο του ελέγχου, αφού δεν έχει προσκομιστεί σχετικό αποδεικτικό παραλαβής αλλά κυρίως γιατί από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν έχει προσκομιστεί, μέχρι και την ημερομηνία εξέτασης της παρούσας μέρος των ζητηθέντων (τα τιμολόγια πώλησης εκδόσεως της προσφεύγουσας έτους 2017, τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών).

Επειδή, μέρος των ζητηθέντων προσκομίστηκε στον έλεγχο μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και κατασχέθηκαν με τη με αριθμό πρωτ. /22-12-2023 Έκθεση Κατάσχεσης. Συγκεκριμένα προσκομίστηκαν τα κάτωθι:

1. Μέσο αποθήκευσης, χρώματος μαύρου, με ηλεκτρονικά αντίγραφα αρχείων «txt» της ΦΗΜ με αριθμό Μητρώου
2. Μέσο αποθήκευσης, χρώματος πορτοκαλί, με ηλεκτρονικά αντίγραφα αρχείων με ονομασίες: «ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ 2017», «ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2017» και «ΙΣ 2017».
3. Μία (1) κούτα χρώματος καφέ με παραστατικά αγορών και επισυναπτόμενα έγγραφα διακίνησης και εξόφλησης από τους προμηθευτές «.....», «.....» και «.....».

Επειδή, με την παραλαβή των ως άνω ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει του Προγράμματος Ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18-06-2015 και μεταξύ άλλων διαπιστώθηκε: α) ότι το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί η ελεγχόμενη για την αποτίμηση των αποθεμάτων της (Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων άρθρου 4 ν. 4308/2014) δεν μπορεί να κριθεί ως αξιόπιστο, β) για τις αποδείξεις με σειρά παραστατικού «.....», ήτοι 12.096 αποδείξεις αξίας 134.512,75 ευρώ, διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού, γ) διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο ΑΛΠ ποσού 174,20 ευρώ στις 27/08/2017 και 149,40 ευρώ στις 12/09/2017.

Επειδή, επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο/δε διαφυλάχθηκαν τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών, κατά το ελεγχόμενο έτος 2017.

Κατόπιν αυτών ορθώς κρίθηκε ότι εξακολουθούν να πληρούνται τα κριτήρια για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και έγινε πάλι χρήση της αρχής των αναλογιών, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μεταβολής της νομικής βάσης και αιτιολογίας του

ελεγκτικού πορίσματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επιπλέον επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, μεταξύ άλλων, τα τιμολόγια πώλησης της ελεγχόμενης περιόδου και τα αρχεία των προαναφερόμενων ΦΗΜ, ούτε διευκρίνισε τον τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων της, προκειμένου να επαληθευτεί ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους, **ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τις αναλογίες κόστους - εσόδων με συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων.**

Στο δείγμα των ομοειδών επιχειρήσεων που είχε χρησιμοποιήσει ο έλεγχος κατά τη σύνταξη των προσωρινών αποτελεσμάτων προστέθηκε μία επιπλέον επιχείρηση με αποτέλεσμα να μεταβληθεί η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων από 0,2330 σε 0,19146 και να αναπροσαρμοστούν τα αποτελέσματα του ελέγχου προς όφελος της προσφεύγουσας. **Συνεπώς ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν καταλογίστηκαν διαφορές φόρων και προστίμων και ο ισχυρισμός περί κοινοποίησης συμπληρωματικού σημειώματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι ο έλεγχος μη νόμιμα, κατά τρόπο ατεκμηρίωτο και ανεπαρκώς δικαιολογημένο, κατέληξε σε ποσοστό κερδοφορίας 19,15% (περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων), που προσδιόρισε καταφεύγοντας στην αξιοποίηση ενός μη συγκρίσιμου δείγματος ομοειδών επιχειρήσεων, το οποίο τυγχάνει άστοχο και τελεί σε απόκλιση από τα οικονομικά δεδομένα και το πραγματικό ποσοστό κερδοφορίας της εταιρείας. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

« ...η βασική ομοειδής επιχείρηση, με την οποία επιχειρήθηκε να συγκριθεί η εταιρεία μας, για την εξεύρεση της υποτιθέμενης κερδοφορίας μας είναι μία οντότητα, η οποία έχει υπερδιπλάσιο τζίρο, σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής μας και, αυτονόητα, πολύ μεγαλύτερη κερδοφορία, καθ'όσον λόγω του υψηλού τζίρου είναι κοινώς αποδεκτό ότι επιτυγχάνονται πολύ υψηλότερα ποσοστά κέρδους και εκπτώσεων από προμηθευτές. Ως εκ τούτου, πρόκειται περί ενός εντελώς διαφορετικού μεγέθους και μίας εντελώς διαφορετικής, μη συγκρίσιμης και μη ομοειδούς επιχείρησης...

...χρησιμοποιήθηκε, ως δεύτερο υψηλότερο «δείγμα», επιχείρηση, της οποίας τα οικονομικά αποτελέσματα δεν είναι αυτά των φορολογικών της δηλώσεων, αλλά αυτά που προσδιορίστηκαν κατόπιν φορολογικού ελέγχου...

...μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή προσέθεσε και μία ακόμη επιχείρηση στο σχετικό δείγμα με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ποτών, η οποία όμως είχε ποσοστό χονδρικών πωλήσεων περί το 65% επί τζίρου και δεν έχει καμία σχέση με την επιχείρησή μας, όταν το δικό μας αντίστοιχο ποσοστό ανέρχεται σε 89%. Ακόμη και αυτή η επιχείρηση, όμως, με πολύ περισσότερες πωλήσεις από την δική μας εταιρεία παρουσίασε αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους περί το 11,5% και όχι στο 19,15%, που προσδιόρισε ο έλεγχος για την επιχείρησή μας...

... κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, οι λιανικές πωλήσεις μας ανέρχονται στο ποσό των 443.706.93€ (11.49%) και οι χονδρικές πωλήσεις μας ανέρχονται στο ποσό των 3.393.468.41€ (87.86%). Επομένως, ενώ οι χονδρικές πωλήσεις μας, οι οποίες, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υποπολλαπλάσιο ποσοστό κέρδους από τις λιανικές πωλήσεις, εγγίζουν το 90% του συνολικού τζίρου μας, ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του, υπολόγισε ποσοστό κέρδους με βάση χονδρικές πωλήσεις, σε ποσοστό 70% επί τζίρου...»

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, με το υπ' αριθ./08-04-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε και επικαλείται την από 21/03/2024 συγκριτική μελέτη με χρήση τράπεζας πληροφοριών της εταιρείας, σχετικά με τον προσδιορισμό, την εξακρίβωση και σύγκριση του εύρους του περιθωρίου κέρδους της εταιρείας «..... ΟΕ» με το αντίστοιχο του κλάδου. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη μελέτη το αποδεκτό περιθώριο κέρδους στον υπό εξέταση κλάδο (.....) κυμαίνεται μεταξύ 6,04% και 11,46%, ενώ η αποδεκτή διάμεσος, βάσει του προτεινόμενου στατιστικού μοντέλου είναι 10,70.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27/12/2023 έκθεση ελέγχου, από έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της υπηρεσίας εντοπίστηκαν οι παρακάτω έξι επιχειρήσεις με παρόμοιο αντικείμενο με την προσφεύγουσα (τα έσοδά της κατά τον έλεγχο προέρχονται σε ποσοστό 98% από πωλήσεις ποτών και ξηρών καρπών, ενώ το υπόλοιπο 2% προέρχεται από πώληση καπνικών προϊόντων):

ΑΦΜ		ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΕΣΟΔΑ	ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΞΗΡΩΝ ΚΑΡΠΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			01/01/2017-31/12/2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			88.670,45
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			66.502,84
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ			22.167,61
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,3333

ΑΦΜ		ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΕΣΟΔΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΩΝ ΠΟΤΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			01/01/2017-31/12/2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			7.616.608,31
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			6.282.325,59
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ			1.334.282,72
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,2124

ΑΦΜ		ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΕΣΟΔΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΜΦΙΑΛΩΜΕΝΩΝ ΝΕΡΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΠΚΟ ΕΤΟΣ			01/01/2017-31/12/2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			1.081.818,95
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			933.205,70
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ			148.613,25
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,1593

ΑΦΜ		ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΕΣΟΔΑ	ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΩΝ ΠΟΤΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			01/01/2017-31/12/2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			155.710,76
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			133.264,26
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ			22.446,50
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,1684

ΑΦΜ		ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΕΣΟΔΑ	ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΩΝ ΠΟΤΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			01/01/2017- 31/12/2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			131.453,87
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			96.774,76
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ			34.679,11
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,3584

ΑΦΜ		ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΕΣΟΔΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΟΤΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ			01/01/2017- 31/12/2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΩΣ			1.678.625,38
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΩΣ			828.614,48
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ			2.507.239,86
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			2.250.020,47
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ			257.219,39
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ			0,1143

Η έκτη επιχείρηση (.....) προστέθηκε στο δείγμα μετά την επίδοση του Σ.Δ.Ε., με την παρατήρηση ότι ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τα αποτελέσματα γιατί **«η προσφεύγουσα εμφανίζει υψηλό ποσοστό χονδρικών πωλήσεων, στις οποίες οι επιτυγχανόμενες οικονομίες κλίμακας και η προσπάθεια επίτευξης καλύτερης θέσης στην αγορά με πελάτες χονδρικής, δηλαδή πελάτες με τους οποίους επιτυγχάνεται σημαντικά υψηλός όγκος πωλήσεων, δικαιολογεί τη διενέργεια πωλήσεων με χαμηλότερο συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους».**

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπ' όψη το μέγεθος των επιχειρήσεων, έκρινε ότι η δεύτερη επιχείρηση είναι πιο αντιπροσωπευτική σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας, τροποποιώντας τις σχετικές σταθμίσεις σε σχέση με τις αρχικές διαπιστώσεις και λαμβάνοντας υπόψη και τα δεδομένα της επιχείρησης που προστίθεται στο δείγμα. Κατά συνέπεια, για τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους της προσφεύγουσας λήφθηκαν οι παραπάνω

αναλογίες με τα ποσοστά στάθμισης που έκρινε ο έλεγχος ως αντιπροσωπευτικά, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

ΑΦΜ	.....	.....	.....	.....	.....	.....	ΤΕΛΙΚΗ ΑΝΑΛΟΠΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ
ΑΝΑΛΟΠΑ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	0,3333	0,2124	0,1593	0,1684	0,3584	0,1143	0,19146
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΤΑΘΜΙΣΗΣ	5%	50%	5%	5%	5%	30%	100%

Επειδή, όσον αφορά την επιλογή ομοειδών επιχειρήσεων, τα ποσοτικά κριτήρια που συνήθως χρησιμοποιούνται για να συμπεριληφθούν ή να απορριφθούν πιθανά συγκριτικά στοιχεία, μεταξύ άλλων, είναι τα εξής:

- Κριτήρια μεγέθους που αφορούν τον κύκλο εργασιών, το ενεργητικό ή τον αριθμό των εργαζομένων.
 - Κριτήρια κλάδου δραστηριότητας, βάσει των δηλωθέντων κωδικών κύριας ή δευτερεύουσας δραστηριότητας.
 - Γεωγραφικά κριτήρια.
 - Κριτήρια σχετικά με τα αποθέματα.
 - Κριτήρια σχετικά με τα λειτουργικά έξοδα.
 - Κριτήρια σχετικά με τη σύνθεση των πωλήσεων. Συγκεκριμένα εν προκειμένω θα πρέπει να ληφθούν ως ομοειδείς επιχειρήσεις στο σχετικό δείγμα, αυτές που παρουσιάζουν παρόμοια σύνθεση πωλήσεων αναφορικά:
 - α) με τις χονδρικές και λιανικές πωλήσεις,
 - β) με τις πωλήσεις αλκοολούχων ποτών – αναψυκτικών – ξηρών καρπών,
 - γ) με τις πωλήσεις ποτών με διαφορετικούς αλκοολικούς βαθμούς (προϊόντα απόσταξης και προϊόντα ζύμωσης,
- καθόσον για τις παραπάνω περιπτώσεις διαμορφώνονται διαφορετικοί συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, εν προκειμένω για την επιλογή ομοειδών επιχειρήσεων, χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο το κριτήριο του κλάδου δραστηριότητας και το κριτήριο του μεγέθους της επιχείρησης. Παρόλο που τα έσοδα της προσφεύγουσας προέρχονται σε ποσοστό 98% από πωλήσεις ποτών-ξηρών καρπών και συγκεκριμένα από χονδρικές πωλήσεις (3.393.468,41€ χονδρικές πωλήσεις – 443.706,93€ λιανικές πωλήσεις), από τον έλεγχο επιλέχθηκαν και σταθμίστηκαν και επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας, ήτοι: 1^η επιχείρηση: « « ορθά το κριτήριο μεγέθους (κύκλος εργασιών), αφού συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα επιχειρήσεις με μικρότερο τζίρο, πλην της δεύτερης επιχείρησης που έλαβε το μεγαλύτερο συντελεστή

στάθμισης (50%), της οποίας όμως ο τζίρος είναι περίπου διπλάσιος από τον τζίρο της προσφεύγουσας.

Επειδή, εσφαλμένα συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα δεδομένα επιχείρησης, όπως αυτά διαμορφώθηκαν κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, επιπλέον δε χρησιμοποιήθηκε κανένα από τα υπόλοιπα κριτήρια κατά την επιλογή ομοειδών επιχειρήσεων (κυρίως κριτήρια σχετικά με τη σύνθεση των πωλήσεων), ούτε αναπροσαρμόστηκαν κατάλληλα τα εν λόγω ποσοστά και οι δείκτες σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε. 2016/2020, κρίνεται ότι οι υπολογισμοί του ελέγχου, σχετικά με τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων, είναι ανακριβείς.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, με την οποία επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο που να μπορεί να στηρίξει την εγγραφή και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία,

πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ΚΦΔ, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, κατόπιν αυτών οι από 27/12/2023 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν περιέχουν την απαραίτητη κατά το νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία και συνεπώς οι υπ' αριθ./27-12-2023 και/27-12-2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία «.....» ΑΦΜ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, ήτοι:

Α) την επικύρωση της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017.

Β) την ακύρωση:

- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.
- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.
- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α παρ. 1 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017.
- Της υπ' αριθ. /27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.