



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1621

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312368 - 347
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- ε. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός, Τ.Κ....., κατά των:

Α) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Δ) με αριθμό /28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 30-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά των κάτωθι πράξεων, σύμφωνα με τις οποίες:

Α) Με την με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 30.445,80 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 15.222,90 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.117,57 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **52.786,27 €**.

Β) Με την με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 20.221,03 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 10.110,52 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.346,62 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **35.678,17 €**.

Γ) Με την με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 6.451,12 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του

ΚΦΔ ποσού 3.225,56 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **9.676,68 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 3.455,54 €.

Δ) Με την με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 7.597,92 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ ποσού 3.798,97 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **11.396,89 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 5.527,09 €.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, που διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2017 - 2018, δυνάμει της με αριθμό/27-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οι εν λόγω πράξεις **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **28-12-2023** στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και **αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα**, σύμφωνα με το με α/α αποδεικτικό ηλεκτρονικής κοινοποίησης.

Από τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 22-04-2015 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθμό/27-03-2023 εντολή μερικού ελέγχου της επιχείρησης της προσφεύγουσας στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Σημειώνεται ότι η εντολή αποτελεί κατά σειρά την 3η αντικατάσταση της εντολής με αρ./23-07-2020 της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, αφού αυτή τροποποιήθηκε λόγω μεταφοράς του τμήματος ελέγχου στο 3ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής, σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. Δ ΟΡΓ ΕΞ 2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και ακολούθως του ελεγκτή λόγω μετακίνησης του προηγούμενου και του επόπτη λόγω τοποθέτησης νέου.

Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με την με αριθ. πρωτ. 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ. ΤΜ. ΨΗΦ. ΟΡΓ ΕΞ 2023/28-03-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Επιπλέον, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ. ΤΜ. ΨΗΦ. ΟΡΓ ΕΞ 2023/28-03-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με το οποίο ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη περίοδο και λοιπά σχετικά έγγραφα.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ως άνω Υπηρεσία για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και

ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis, ο έλεγχος εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθμ...../22-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) βάσει των αρ. 28 και 62 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Το εν λόγω ΣΔΕ κοινοποιήθηκε, μέσω ανάρτησης στο TAXISnet, στην προσωπική θυρίδα της προσφεύγουσας στις 22-11-2023. Η προσφεύγουσα απάντησε με το με αρ. πρωτ./11-12-2023 υπόμνημα και με το με αρ. πρωτ./13-12-2023 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημα μέσω email. Ακολούθως εκδόθηκαν οι οικίες εκθέσεις ελέγχου με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, στην από από 28-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.36-37):

«...»

12. ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν όλων όσων αναλυτικά αναφέρθηκαν παραπάνω, το τελικό φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιόρισε ο έλεγχος είναι:

ΕΤΟΣ	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης (α)	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Έμμεσων Τεχνικών (β)	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Γενικών Διατάξεων (γ)	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Ελέγχου (ε)=μέγιστο [(α), (β), (γ)]	Διαφορά Δήλωσης – Ελέγχου (ζ)=[(ε)-(α)]
2017	8.078,17	83.713,71 €	24.881,19	83.713,71 €	75.635,54 €
2018	0,00	57.042,68 €	6.102,15	57.042,68 €	57.042,68 €

Το συνολικό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε ως εξής:

Έτη	Περιγραφή	Φορολογητέο Εισόδημα				
		Από μισθωτή εργασία/συντάξεις	Από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	Από ακίνητη περιουσία	Από επιχειρ. δραστηριότητα	ΣΥΝΟΛΟ
2017	Ποσά δήλωσης	0,00	0,40	57.591,67	8.078,17	65.670,24
	Ποσά ελέγχου	0,00	0,40	61.040,17	83.713,71	144.754,28
	Διαφορά	0,00	0,00	3.448,50	75.635,54	79.084,04
2018	Ποσά δήλωσης	0,00	0,26	58.494,17	0,00	58.494,43
	Ποσά ελέγχου	0,00	0,26	61.942,67	57.042,68	118.985,61
	Διαφορά	0,00	0,00	3.448,50	57.042,68	60.491,18

Τα ποσά του φόρου εισοδήματος βάσει των συντελεστών φόρου που ίσχυαν κατά την περίοδο των ελεγχόμενων ετών έχουν ως ακολούθως:

Χρήση 2017	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	65.670,24	144.754,28	79.084,04
Φόρος που αναλογεί	21.793,51	52.239,31	30.445,80
Χρήση 2018	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	58.494,43	118.985,61	60.491,18
Φόρος που αναλογεί	20.422,42	40.643,45	20.221,03

ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Το εισόδημα επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προσδιορίστηκε ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	Περιγραφή	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	Αυτοτελώς Φορολογηθέντα Ποσά	Φόρος Αυτοτελών Φορολ. Ποσών	Εισόδημα Επιβολής Ειδικής Εισφοράς
2017	Ποσά δήλωσης	65.670,24	0,00	0,00	65.670,24
	Ποσά ελέγχου	144.754,28	0,00	0,00	144.754,28
	Διαφορά	79.084,04	0,00	0,00	79.084,04
2018	Ποσά δήλωσης	58.494,43	0,00	0,00	58.494,43
	Ποσά ελέγχου	118.985,61	0,00	0,00	118.985,61
	Διαφορά	60.491,18	0,00	0,00	60.491,18

Τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει των συντελεστών φόρου που ίσχυαν κατά την περίοδο των ελεγχόμενων ετών έχουν ως ακολούθως:

Χρήση 2017	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Εισόδημα Επιβολής Ειδ. Εισφοράς	65.670,24	144.754,28	79.084,04
Εισφορά κλίμακας	3.261,32	10.378,89	7.117,57
Χρήση 2018	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Εισόδημα Επιβολής Ειδ. Εισφοράς	58.494,43	118.985,61	60.491,18
Εισφορά κλίμακας	2.713,08	8.059,70	5.346,62

Συγκεντρωτικά, τα ποσά προς καταλογισμό είναι:

Έτος	2017	2018
Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.445,80	20.221,03
Πρόστιμο 58 ν.4987/2022	15.222,90	10.110,52
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	7.117,57	5.346,62
Σύνολο	52.786,27	35.678,17

...».

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ως προς την προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένος υπολογισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως προς τον υπολογισμό φύρας και ως προς τις τιμές πώλησης - Εσφαλμένη εφαρμογή της Ε.2016/2020 εγκυκλίου αναφορικά με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ αναφορικά με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του ΚΦΔ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ 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 εμπειριστατωμένα 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, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε. - ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

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

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 προσάξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

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 την Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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.

...

4. ...

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.

...

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

...

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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, στην από 28-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.18-19, 26-27, 30): «...

Το διαθέσιμο εισόδημα της ελεγχόμενης δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών της δαπανών διαβίωσης, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα. Συνεπεία αυτού, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2023 και ο έλεγχος δύναται να προσδιορίζει τα αποτελέσματα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας εφαρμόζοντας έμμεσες τεχνικές ελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ν.4987/2022 και της παρ.5 της Ε.2015/2020.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017	2018
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	57.591,67	58.494,17
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,40	0,26
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	8.078,17	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	65.670,24	58.494,43
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	65.670,24	58.494,43
ΠΩΛΗΣΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ		8.250,00
ΣΥΝΟΛΟ (Α)	65.670,24	66.744,43
ΔΑΝΕΙΑ	21.887,73	25.166,58
ΑΓΟΡΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ	23.000,00	
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ (ΠΟΛ.1033/2014)	4.982,53	3.811,33
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΩΔ.049	8.987,58	50.383,25
ΔΙΔΑΚΤΡΑ ΣΕ ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΑ (ΠΟΛ.1033/2014)	900,00	
ΚΩΔ.735	4.326,03	
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	481,25	
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	25.550,40	23.269,69
ΕΝΦΙΑ	4.842,54	5.235,85
ΣΥΝΟΛΟ (Β)	94.958,06	107.866,70
ΔΙΑΦΟΡΑ (Α-Β)	-29.287,82	-41.122,27
* Δαπάνες χωρίς τις πιστωτικές κάρτες και που αφορούν προσωπικές και όχι επιχειρηματικές δαπάνες από τα στοιχεία του ανοίγματος λογαριασμών.		21.159,19
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ		-11.898,21

Δεδομένου ότι η ελεγχόμενη πραγματοποίησε μικτό περιθώριο κέρδους με συντελεστή 11,85% στο φορολογικό έτος 2017 και 5,79% στο φορολογικό έτος 2018, τα οποία αποτελέσματα δεν ανταποκρίνονται στα αναμενόμενα ποσοστά κερδοφορίας του κλάδου, και λαμβάνοντας υπ' όψιν:

- τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης,
- τις πληροφορίες από το ηλεκτρονικό σύστημα Elenxis,
- τα δεδομένα από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., όπως προκύπτουν από το ηλεκτρονικό σύστημα «Taxis»,
- τα δεδομένα από το ηλεκτρονικό αρχείο «Σ.Μ.Τ.Λ.», στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για τα έτη 2017 και 2018,
- το γεγονός ότι παρουσιάζονται υψηλές δαπάνες διαβίωσης που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα,
- το γεγονός ότι το μικτό περιθώριο κέρδους είναι χαμηλότερο σε σχέση με τον κλάδο,
- την πραγματοποίηση ζημιολόγου αποτελέσματος στο έτος 2018 ενώ δεν υφίσταντο δαπάνες επισκευών και επένδυσης που να το δικαιολογούν,
- τις διατάξεις της Ε.2016/2020, με τις οποίες ορίστηκε το περιεχόμενο των εξής μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου: 1) Μέθοδος της αρχής των αναλογιών, 2) Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου Εργασιών,

- το γεγονός ότι αν και ζητήθηκε, η ελεγχόμενη δεν μας παρείχε τιμοκατάλογο για τις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων και προϊόντων της κατά τα ελεγχόμενα έτη, ούτε κάποια άλλη σχετική πληροφόρηση,
- το γεγονός ότι η τιμή πώλησης στη λιανική είναι τουλάχιστον ίση με αυτή της τιμής πώλησης στη χονδρική, και στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης ο παρών έλεγχος δεν τις διαφοροποιεί,

επιλέγεται ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Κατόπιν εισήγησης του ελεγκτή και της υπ' αρ. πρωτ...../22.11.2023 έγκρισης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας (σχετ. άρθρο 4 της υπ' αρ. Α.1008/2020 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.) και αξιοποιώντας τα στοιχεία που έχουμε στη διάθεσή μας, επιλέχθηκε η έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης.

...

11. ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ

ΖΗΤΗΜΑ Α. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

...

Ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, θα πρέπει να σημειώσουμε τα ακόλουθα:

1. Ο έλεγχος προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής θα πρέπει να αποφέρει τα ίδια αποτελέσματα με αυτά που δηλώνει η επιχείρηση όταν τα φορολογικά παραστατικά των πωλήσεων έχουν εκδοθεί ορθά. Συνεπώς, μέσω της μεθόδου επιδιώκεται η επαλήθευση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Για τον λόγο αυτό ζητήθηκαν δεδομένα από την ελεγχόμενη όπως στοιχεία τιμοκαταλόγου για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων καθώς πρόθεση του ελέγχου είναι η ορθή απεικόνιση της εικόνας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σημειώνεται ότι η χαμηλή κερδοφορία στο έτος 2017 και η ζημία στο έτος 2018 έρχονται σε αντίθεση και με κλαδικές μελέτες που έχουν διενεργηθεί, όπως ενδεικτικά η από 29/03/2022 Μελέτη της για τον κλάδο του κρέατος (σελ.4) στην οποία το περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίστηκε σε ποσοστό 16,3% στο έτος 2017 και 15,4% στο έτος 2018.

2. Στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και στην ελεγκτική επαλήθευση για τη διαπίστωση εάν διενεργήθηκε μετατόπιση Φ.Π.Α. από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. τεκμηριώνεται ότι υπήρξε μετατόπιση. Αυτό σημαίνει ότι υπήρξε ανακριβής έκδοση στοιχείων ως προς την επιβολή του Φ.Π.Α. και την απόδοσή του, στοιχείο που προστίθεται στους λόγους για τους οποίους διενεργήθηκαν έμμεσες τεχνικές και με τις οποίες καλύπτονται τα ποσά της μετατόπισης.

Συμπερασματικά, και επειδή η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την περ.ζ' της παρ.2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν γίνεται αποδεκτός εφόσον το εισόδημά της δεν καλύπτει τις προσωπικές της δαπάνες στα ελεγχόμενα έτη.

ΖΗΤΗΜΑ Β. ΦΥΡΑ

Η ελεγχόμενη επικαλείται φύρα στο κρέας το λιγότερο 30% χωρίς να προσκομίσει σχετικά δικαιολογητικά με το Υπόμνημα. Ο έλεγχος είχε προσδιορίσει ποσοστό 10% βασιζόμενος στις περιγραφές των ειδών εμπορευμάτων που προσκόμισαν οι δύο κύριοι προμηθευτές της και διαχωρίζοντας τα είδη κρέατος σε αυτά που πωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται με πιθανή φύρα 6% και σε αυτά που υπόκεινται σε ειδική επεξεργασία με φύρα 30%. Στον επόμενο πίνακα παρουσιάζεται η σχετική ανάλυση.

- Σημειώνεται ότι κάθε είδος κρέατος, ακόμη και κάθε μέρος, υπόκειται σε διαφορετική φύρα, ενώ ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το ποσοστό των οστών κυμαίνεται από 15%-30%. Άλλωστε, η πώληση κρέατος περιλαμβάνει και μέρος των οστών (π.χ. μπριζόλες).
- Πέραν αυτού, σημειώνεται ότι τα επεξεργασμένα είδη πωλούνται σε αυξημένες τιμές όπως φαίνεται και από το TIM...../19.07.2017 της ελεγχόμενης όπου ο άπαχος κιμάς μόσχου πωλείται στα 8,00 € και ο κιμάς μόσχου με λίπος στα 6,50 €. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη στους παραπάνω υπολογισμούς τις ελάχιστες μέσες τιμές.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος δε μεταβάλλει το ποσοστό φύρας που προσδιόρισε σε 10%.

...

ΖΗΤΗΜΑ Γ. ΤΙΜΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΓΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των τιμών πώλησης και εφόσον δεν του παρασχέθηκαν στοιχεία από την ελεγχόμενη για την τιμολογιακή πολιτική του καταστήματος βασίστηκε σε τιμολόγια πώλησης της ίδιας καθώς και στα δελτία τιμών χονδρικής πώλησης κρεάτων του Οργανισμού Κεντρικών Αγορών και Αλιείας ΑΕ (20/09/2017 & 19/09/2018).

Μετά τη λήψη του υπομνήματος και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του υπομνήματος καθώς και το γεγονός ότι οι τιμές πώλησης παρουσίαζαν διακύμανση εντός των ελεγχόμενων ετών όπως επισημάνθηκε και από την ελεγχόμενη, στοιχείο το οποίο επιβεβαιώνεται και από τους τιμοκαταλόγους του Οργανισμού Κεντρικών Αγορών και Αλιείας ΑΕ (ΟΚΑΑ) που είναι αναρτημένοι στο διαδίκτυο, ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τα αποτελέσματά του αναλύοντας σε μεγαλύτερο βαθμό τα στοιχεία και τις πηγές που χρησιμοποιεί. Πρέπει να σημειωθεί όμως ότι το πρόβλημα που υφίσταται αφορά στο γεγονός ότι στη χονδρική πώληση της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται όλα τα είδη εμπορευμάτων για να έχουμε τις τιμές πώλησής τους ενώ δεν προσκομίστηκαν αναλυτικά στοιχεία από τη λιανική πώληση με την αναγραφή των ειδών, των ποσοτήτων και των αξιών στις αποδείξεις.

...».

Επειδή, στην από 30-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι (σελ.15-16):

«...

Επιπλέον, στα πλαίσια της παρούσης, αναφέρεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι τα ολόκληρα ζώα θα υποστούν πιθανή επεξεργασία και αφαίρεση ενός ποσοστού όπως παρουσιάστηκε σε σχετικό πίνακα. Τα στοιχεία που προσκομίζει η ελεγχόμενη δεν αναλύονται λεπτομερώς στην ενδικοφανή προσφυγή, ενώ τα αγορασθέντα εμπορεύματα δε σημαίνει ότι είναι και τα πωληθέντα εντός του υπό αναφορά μηνός.

...

Επιπλέον, στα πλαίσια της παρούσης και ως προς τις τιμές πώλησης κάτω του κόστους για διαφημιστικούς λόγους, αναφέρεται ότι η παραδοχή αυτή σημαίνει υποτιμολόγηση χωρίς

ενημέρωση της φορολογικής αρχής με υποβολή σχετικής γνωστοποίησης πριν την πραγματοποίηση των ειδικών προσφορών, όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος και αυτοπαράδοση της διαφοράς Φ.Π.Α. μεταξύ Φ.Π.Α. κόστους και πώλησης. Επομένως, το στοιχείο αυτό ενισχύει τη θέση του ελέγχου για τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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 (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ούτε προσκομίζονται από την προσφεύγουσα στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Δ) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α) Η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	65.670,24	144.754,28	144.754,28	79.084,04
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				30.445,80
	Χρεωστικό ποσό	18.601,28	49.047,08	49.047,08	
Προκαταβολή φόρου		1.777,20	1.777,20	1.777,20	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.226,19	1.226,19	1.226,19	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		245,24	245,24	245,24	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			15.222,90	15.222,90	15.222,90
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		3.261,32	10.378,89	10.378,89	7.117,57
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		439,17	439,17	439,17	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	25.550,40	78.336,67	78.336,67	52.786,27
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	58.494,43	118.985,61	118.985,61	60.491,18
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				20.221,03
	Χρεωστικό ποσό	18.645,18	38.866,21	38.866,21	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.226,19	1.226,19	1.226,19	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		245,24	245,24	245,24	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			10.110,52	10.110,52	10.110,52
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.713,08	8.059,70	8.059,70	5.346,62
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		440,00	440,00	440,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	23.269,69	58.947,86	58.947,86	35.678,17
	για επιστροφή				

Γ) Η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		492.245,26	555.202,14	555.202,14	62.956,88
Αξία φορολογητέων εισροών		458.967,90	449.733,80	449.733,80	9.234,10
Φόρος εκροών		64.179,71	72.364,73	72.364,73	8.185,02
Υπόλοιπο φόρου εισροών		67.635,25	65.913,61	65.913,61	1.721,64
Πιστωτικό υπόλοιπο		3.455,54			3.455,54
Χρεωστικό υπόλοιπο			6.451,12	6.451,12	6.451,12
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			3.225,56	3.225,56	3.225,56
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			9.676,68	9.676,68	9.676,68
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.455,54			3.455,54
	για επιστροφή				

Δ) Η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		277.522,37	331.044,11	331.044,11	53.521,74
Αξία φορολογητέων εισροών		277.105,57	264.737,27	264.737,27	12.368,30
Φόρος εκροών		36.158,92	43.116,75	43.116,75	6.957,83
Υπόλοιπο φόρου εισροών		41.686,01	35.518,83	35.518,83	6.167,18
Πιστωτικό υπόλοιπο		5.527,09			5.527,09
Χρεωστικό υπόλοιπο			7.597,92	7.597,92	7.597,92
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			3.798,97	3.798,97	3.798,97
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			11.396,89	11.396,89	11.396,89
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	5.527,09			5.527,09
	για επιστροφή				

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.