



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/05/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1214

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από 10/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ. ...0/13.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023,

β) της υπ' αριθ. ...6/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ. ...7/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

δ) της υπ' αριθ. ...8/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017,

ε) της υπ' αριθ. ...9/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ...0/13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023, τις υπ' αριθ. ...6/13.12.2023 και ...7/13.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. ...8/13.12.2023 και ...9/13.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 – 31/12/2017 και 01/01/2018 – 31/12/2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 10/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ...0/13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο ετοιμών ενδυμάτων, για το φορολογικό έτος 2023, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του Ν.4987/2022 υποχρεώσεις, ήτοι μη διαφύλαξης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και των ηλεκτρονικών αρχείων τους, παράβασης που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

Με την υπ' αριθ. ...6/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας του φορολογικού έτους 2017 από 41.107,66€ σε 8.187,60€, ήτοι κατά το ποσό των 32.920,06€. Η διαφορά οφείλεται στη διαπίστωση αποκρυσθάνσεως ύλης ύψους 32.920,06€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από την εμπορική δραστηριότητα στο ποσό των 113.159,24€ έναντι δηλωθέντων ποσού 80.239,18€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών.

Με την υπ' αριθ. ...7/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ποσού 13.230,61€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 6.615,31€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.697,77€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 21.543,69€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη μη αναγνώριση φορολογικών ζημιών προηγούμενων ετών συνολικού ποσού 33.120,38€, και β) στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της από την εμπορική δραστηριότητα στο ποσό των 131.472,50€ έναντι δηλωθέντων ποσού 77.919,45€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών

Με την υπ' αριθ. ...8/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 7.900,82€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α

N.4987/2022 ποσού 3.950,41€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 11.851,24€, λόγω επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης ποσού 32.920,06€ πλέον ΦΠΑ 11.851,24€.

Με την υπ' αριθ. ...9/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.893,53€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 10.959,21€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 5.479,61€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 16.438,82€, λόγω επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης ποσού 53.553,05€ πλέον ΦΠΑ 12.852,74€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 13/12/2023 εκθέσεων Ν.4987/2022, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.-/2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, καθώς η προσφεύγουσα αφενός εμφάνιζε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης που δεν καλύπτονταν από το διαθέσιμο εισόδημά της αφετέρου δεν προσκομίστηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράχθηκαν από τον εν χρήσει ΦΗΜ λόγω μη διαφύλαξής τους. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας, επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών (mark up method), ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η εγκριτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου προηγήθηκε της εισήγησης του ελεγκτή.
2. Νομική πλημμέλεια των διορθωτικών προσδιορισμών φόρου σχετιζόμενη με την εσωτερική νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω πλημμέλειας κατά την ελεγκτική διαδικασία.
3. Πλημμελής αιτιολογία. Εσφαλμένη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών διότι η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της προσκομισθέντα πίνακα με τιμές αγοράς και πώλησης διαφόρων ενδυμάτων ούτε τη μεταβολή του ποσοστού μικτού κέρδους κατά την περίοδο των εκπρώσεων.
4. Η απώλεια της ΦΗΜ οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*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...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, στο άρθρο 14 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...*».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα*».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις*

δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή ... 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, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «... 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... 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα,... 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 διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.... 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, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «... 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 εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες

επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «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 δύναται 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, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 13/12/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, βάσει βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, κατά το φορολογικό έτος 2017 τα ακαθάριστα έσοδά της από το λιανικό εμπόριο ενδυμάτων ανήλθαν σε 80.239,18€, το κόστος πωληθέντων σε 73.005,96€, το μικτό κέρδος σε 7.233,22€, τα λειτουργικά έξοδα σε 9.668,20€ και οι ζημιές σε 2.434,98€, και κατά το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδά της ανήλθαν σε 77.919,45€, το κόστος πωληθέντων σε 84.820,97€, το μικτό κέρδος σε -6.901,52€, τα λειτουργικά έξοδα σε 6.932,61€ και οι ζημιές σε 13.834,13€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2017, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 9,01% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους αρνητικός (-3%), και κατά το έτος 2018, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων αρνητικό (8,85%) και ο συντελεστής καθαρού κέρδους ήταν επίσης αρνητικός (-17,75%).

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α.1293/2019 απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος της προσφεύγουσας και του συζύγου της με ΑΦΜ (37.752,79€ το 2017 και 19.023,51 το 2018) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης (που προσδιορίστηκαν σε 45.482,37€ το 2017 και 34.188,42€ το 2018). Επίσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ./28.09.2023 υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία ο ΦΗΜ με αρ. μητρώου

ΕΧΥ089..... τέθηκε σε οριστική παύση λόγω μη χρήσης, χωρίς ωστόσο να γίνει ανάγνωση της φορολογικής μνήμης, ενώ και η ίδια αδυνατούσε να προσκομίσει αντίγραφα των παραχθέντων ηλεκτρονικών αρχείων. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις τόσο της παρ. 1 (περ. α') όσο και της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών (mark up method), κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, με την υπ' αριθ. πρωτ. 28215/22.09.2023 απόφασή του.

Ακολούθως, ο έλεγχος υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση ενδυμάτων με την εφαρμογή επί του κόστους πωληθέντων ενός συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους, αξιολογώντας στοιχεία που παρείχε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ./21.09.2023 υπόμνημά της για τις τιμές πώλησης (άνευ ΦΠΑ) και φορολογικά στοιχεία αγορών από τη μοναδική προμηθεύτριά της επιχείρηση με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ Εν συνεχεία, υπολόγισε τον μέσο συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους σε 1,55. Κατόπιν τούτου, εφάρμοσε επί του κόστους πωληθέντων τον εξαχθέντα συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προκύπτει από τους υπολογισμούς που καταγράφονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 113.159,24€, έναντι δηλωθέντων 80.239,18€ και σε 131.472,50€, έναντι δηλωθέντων 77.919,45€, για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων προσδιορίστηκε σε 35,48% σε αμφότερα τα υπό κρίση έτη. Κατόπιν των παραπάνω και δεδομένου ότι οι πωλήσεις των εν λόγω εμπορευμάτων αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές, για το φορολογικό έτος 2017, συνολικού ποσού 32.920,06€ πλέον ΦΠΑ (24%) 7.900,82€, και για το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ποσού 53.553,05€ πλέον ΦΠΑ (24%) 12.852,74€.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ. πρωτ./22.09.2023 εγκριτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου προηγήθηκε της υπ' αριθ. πρωτ./22.09.2023 εισήγησης του ελεγκτή, γεγονός που συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η εισήγηση του ελεγκτή για την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου έλαβε αριθμό πρωτ./22.09.2023, η οποία ανεγράφη, εκ παραδρομής, με αριθμό πρωτ./22.09.2023, στην ενότητα 5.9.1 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος κατά την ελεγκτική επαλήθευση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της προσκομισθέντα με το υπ' αριθ. πρωτ./14.11.2023 υπόμνημά της πίνακα με τις ορθές τιμές πώλησης διαφόρων ενδυμάτων, στις οποίες αφαίρεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι τιμές πώλησης λήφθηκαν σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./21.09.2023 υπόμνημά της για τις τιμές πώλησης (άνευ ΦΠΑ), που υπέβαλε έπειτα από το υπ' αριθ. πρωτ./12.09.2023 αίτημα της ελεγκτικής αρχής για παροχή στοιχείων στο πλαίσιο του άρθρου 14 Ν.4987/2022. Μετά την έκδοση και την κοινοποίηση του υπ' αριθ./26.10.2023 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4987/2022 μετά των συνημμένων προσωρινών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, η προσφεύγουσα υπέβαλε με το υπ' αριθ. πρωτ./14.11.2023 υπόμνημά της νέο πίνακα, υποστηρίζοντας ότι στον αρχικό είχε συμπεριλάβει εκ παραδρομής στις τιμές πώλησης τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Εντούτοις, με το υπ' αριθ. πρωτ./21.09.2023 υπόμνημά της για τις τιμές πώλησης (άνευ ΦΠΑ), η προσφεύγουσα συνυπέβαλε σχετική υπεύθυνη δήλωση περί της ακρίβειας των δεδομένων που συμπεριέλαβε στον πίνακα. Ακολουθώντας, η προσφεύγουσα υπέβαλε νέο πίνακα με μειωμένες τιμές για τον οποίο όμως ουδέν στοιχείο προσκόμισε προκειμένου να αποδείξει την εκ παραδρομής αναγραφή των τιμών με τη συμπερίληψη του ΦΠΑ. Τέτοια πρόσφορα στοιχεία είναι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης με αναγραφή του πωληθέντος ενδύματος.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τη μείωση του συντελεστή μικτού κέρδους στο ποσοστό του 10% στις περιόδους των εκπτώσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πίνακα με τις τιμές των ενδυμάτων κατά την περίοδο των εκπτώσεων, με αναγραφόμενο ποσοστό εκπτώσεων 50% και 70%. Ωστόσο, από τη σύγκριση των τιμών (αρχικών και εκπτώσιμων) που αναγράφονται στον προσκομισθέντα πίνακα διαπιστώνεται ότι το ύψος της έκπτωσης ανέρχεται σε 18% με 25% επί της τιμής πώλησης, ήτοι ο συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους κατά στις εκπτώσιμες περιόδους διαμορφώνεται από 1,1625 ($1,55 \times 0,75$) έως 1,271 ($1,55 \times 0,82$).

Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. 45/2017 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με την παρ. 1 του άρθρου 15 του ν.4177/2013, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη, καθορίστηκαν οι τακτικές και ενδιάμεσες εκπτώσιμες περιόδους, κατά τη διάρκεια των οποίων επιτρέπεται η πώληση εμπορευμάτων με μειωμένες τιμές. Συγκεκριμένα, οι τακτικές εκπτώσεις ορίζονται από τη δεύτερη Δευτέρα του Ιανουαρίου μέχρι το τέλος του Φεβρουαρίου και από τη δεύτερη Δευτέρα του Ιουλίου μέχρι το τέλος του Αυγούστου, ενώ οι ενδιάμεσες εκπτώσιμες περιόδους το πρώτο δεκαπενθήμερο του Μαΐου και το πρώτο δεκαπενθήμερο του Νοεμβρίου, με την επισήμανση ότι οι ενδιάμεσες εκπτώσιμες περιόδους μπορούν να μεταβάλλονται σε κάθε Περιφερειακή Ενότητα με απόφαση του οικείου Αντιπεριφερειάρχη και διαρκούν συνολικά τριάντα (30) ημέρες ετησίως. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω οι τακτικές και ενδιάμεσες εκπτώσιμες περιόδους διήρκεσαν 132 ημέρες το 2017 και 134 ημέρες το 2018.

Βάσει των προαναφερθέντων και συνεκτιμώντας το γεγονός ότι κατά τις εκπτώσιμες περιόδους δεν πωλούνται αποκλειστικά ενδύματα σε μειωμένες τιμές, διά της παρούσας απόφασης κρίνουμε ότι ο συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους είναι μειωμένος στις τακτικές και ενδιάμεσες εκπτώσιμες περιόδους στο 1,20 ($1,55 \times 0,7742$). Επομένως, ο μέσος σταθμισμένος συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους διαμορφώνεται σε 1,33 ($1,2 \times 132/365 + 1,55 \times 233/365$ για το έτος 2017 και $1,2 \times 134/365 + 1,55 \times 231/365$ για το έτος 2018) σε αμφότερα τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Συνεπώς, εφαρμόζοντας τον εξαχθέντα συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σε 97.097,93€, έναντι δηλωθέντων

80.239,18€ και σε 112.811,89€, έναντι δηλωθέντων 77.919,45€, για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και το ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων προσδιορίστηκε σε 24,81% σε αμφότερα τα υπό κρίση έτη. Τουτέστιν, ο πίνακας αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας από την ατομική επιχειρηματική της δραστηριότητα διαμορφώνεται ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	80.239,18	113.159,24	97.097,93
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	73.005,96	73.005,96	73.005,96
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	7.233,22	40.153,28	24.091,97
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	6.866,40	6.866,40	6.866,40
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ-ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΕΒΙΤΔΑ	366,82	33.286,88	17.225,57
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	2.801,80	2.801,80	2.801,80
ΠΛΕΟΝ: Δαπάνες μη εκπιπόμενες	2.635,30	2.635,30	2.635,30
ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	200,32	33.120,38	17.059,07
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	-41.307,98	-41.307,98	-41.307,98
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ	-41.107,66	-8.187,60	-24.248,91

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	77.919,45	131.472,50	112.811,89
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	84.820,97	84.820,97	84.820,97
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-6.901,52	46.651,53	27.990,92
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	6.932,61	6.932,61	6.932,61
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ-ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΕΒΙΤΔΑ	-13.834,13	39.718,92	21.058,31
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ			
ΠΛΕΟΝ: Δαπάνες μη εκπιπόμενες	650,00	650,00	650,00
ΠΛΕΟΝ: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ-Φορολογικής Βάσης	12.775,48	12.775,48	12.775,48
ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	-408,65	53.144,40	34.483,79
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		-8.187,60	-24.248,91
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ	-408,65	44.956,80	10.234,88

Κατόπιν των παραπάνω και δεδομένου ότι οι πωλήσεις των εν λόγω εμπορευμάτων αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, οι αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές προσδιορίζονται στο συνολικό ποσό των 16.858,75€ πλέον ΦΠΑ (24%) 4.046,10€ για το φορολογικό έτος 2017, και στο συνολικό ποσό των 34.892,44€ πλέον ΦΠΑ (24%) 8.374,19€ για το φορολογικό έτος 2018.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται, ενώ ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογής της αρχής των αναλογιών προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4987/2022 νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών...».

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 53 – 62) και διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Επειδή, με το άρθρο 61 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας...».

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο

υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ./24.07.2023 πρόσκληση να θέσει στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής, μεταξύ άλλων, αντίγραφα των αναγνώσεων των φορολογικών μνημών και τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία από τους εν χρήσει ΦΗΜ για το διάστημα 01/01/2017 έως και 31/12/2018. Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ./28.09.2023 υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία ο ΦΗΜ με αρ. μητρώου ΕΧΥ08..... τέθηκε σε οριστική παύση λόγω μη χρήσης, χωρίς ωστόσο να γίνει ανάγνωση της φορολογικής μνήμης. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι διαπράχθηκε η παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του Ν.4987/2022 υποχρεώσεις, λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και των ηλεκτρονικών αρχείων τους και επέβαλε την οριζόμενη από τις παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωση.

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η απώλεια του ΦΗΜ οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας και δη, σε πλημμύρα του καταστήματος λόγω βλάβης των σωληνώσεων της οικοδομής τον Φεβρουάριο του 2020, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια στη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων του εν χρήσει ΦΗΜ, καθώς δεν είχε λάβει τα απαιτούμενα μέτρα και τις δικλίδες ασφαλείας, ως οφείλει να κάνει κάθε επιχείρηση με την εφαρμογή προσήκουσας πολιτικής ασφαλείας και τακτική περιοδική αποθήκευση των δεδομένων των ηλεκτρονικών συστημάτων σε εξωτερικό μέσο αποθήκευσης (backup) ώστε να είναι δυνατή η ανάκτησή τους, σε κάθε περίπτωση. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε την άκρα επιμέλεια και σύνεση που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξη έστω αντιγράφων των παραχθέντων ηλεκτρονικών αρχείων του εν χρήσει ΦΗΜ από καταστροφές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ανυπαίτιας αντικειμενικής αδυναμίας συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 Ν.4987/2022 υποχρεώσεις της λόγω ανωτέρας βίας, προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./10.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- α) την επικύρωση της υπ' αριθ. ...0/13.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
- β) την τροποποίηση της υπ' αριθ. ...6/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
- γ) την τροποποίηση της υπ' αριθ. ...7/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
- δ) την τροποποίηση της υπ' αριθ. ...8/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, και

ε) την τροποποίηση της υπ' αριθ. ...9/13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Υπ' αριθ. ...0/13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' Ν.4987/2022	2.500,00€
--	-----------

Υπ' αριθ. ...6/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Ανάλυση	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Μείωση ζημιάς χρήσης	32.920,06€	16.858,75€	-16.061,31€

Υπ' αριθ. ...7/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-408,65	44.956,80	10.234,88	
Εισόδημα από ακίνητα				
Εισόδημα από κεφάλαιο	0,12	0,12	0,12	
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013				
Μισθωτή εργασία				
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών				
Φορολογητέο εισόδημα (βάσει δήλωσης/προσαύξησης/δαπανών διαβίωσης)	0,12	44.956,92	10.235,00	-34.721,92
Φόρος που αναλογεί	0,02	13.230,63	2.251,69	-10.978,94
Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	44,08	44,08	44,08	0,00
Κύριος φόρος	-44,06	13.186,55	2.207,61	-10.978,94
Διαφορά κύριου φόρου		13.230,61	2.251,67	-10.978,94
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022		6.615,31	1.125,84	-5.489,47
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		1.697,77	44,90	-1.652,87
Σύνολο φόρου για καταβολή		21.543,69	3.422,41	-18.121,28

Υπ' αριθ. ...8/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	80.239,18	113.159,24	97.097,93	-16.061,31
Φορολογητέες εισροές	74.340,37	74.340,37	74.340,37	0,00
Φόρος εκροών	19.257,40	27.158,22	23.303,50	-3.854,72
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.257,40	19.257,40	19.257,40	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	0,00			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		7.900,82	4.046,10	-3.854,72
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/2022		3.950,41	2.023,05	-1.927,36
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		11.851,23	6.069,15	-5.782,08

**Υπ' αριθ. ...9/13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	77.919,45	131.472,50	112.811,89	-18.660,61
Φορολογητέες εισροές	86.104,27	86.104,27	86.104,27	0,00
Φόρος εκροών	18.700,66	31.553,40	27.074,85	-4.478,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών	20.594,19	20.594,19	20.594,19	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	1.893,53			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		10.959,21	6.480,66	-4.478,55
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/2022		5.479,61	3.240,33	-2.239,28
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		16.438,82	9.720,99	-6.717,83
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.893,53	0,00	0,00	0,00

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.