



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 16/04/2024

Αριθμ. Αποφ.: **988**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : [ded.thess@.aade.gr](mailto:ded.thess@.aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ** ....., που εδρεύει στην Ορεστιάδα και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: α) των με αριθμ. ... και ..../**14-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018, β) των με αριθμ. .... και ..../**14-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα και γ) της με αριθμ. ..../**14-11-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**» 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 αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 7.846,36€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 3.923,18€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 11.769,54€.

Με την αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 8.171,66€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 4.085,83€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 12.257,49€.

Με την αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 15.217,92€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ύψους 7.608,96€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **22.826,88€**.

Με την αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 12.135,04€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ύψους 6.067,51€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **18.202,55€**.

Με την αριθμ. ..../**14-11-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη διαφύλαξης της φορολογικής μνήμης της με αριθ. μητρώου ..... ΦΤΜ, που είχε στην κατοχή της και ήταν εν λειτουργία κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2017-31/12/2018, για την οποία προέβη σε παύση λόγω πλήρωσης μνήμης, την 28/09/2020, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 περ. η' του άρθρου 54 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δυνάμει των με αριθμ. ..../08-03-2023 και ..../12-11-2023 εντολών ελέγχου. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση έτη, αξιοποιήθηκαν πληροφορίες και στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή, δεδομένα που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014, καθώς και στοιχεία που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα ενδοκοινοτικού ΦΠΑ (VIES), όπου διαπιστώθηκε ότι : α) κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο η προσφεύγουσα είχε στην κατοχή της τη με αριθ. μητρώου ..... ΦΤΜ, η παύση της οποίας δηλώθηκε στις 28/09/2020, χωρίς ωστόσο, να προσκομιστούν στον έλεγχο η φορολογική μνήμη αυτής και τα αντίγραφα των λογιστικών της αρχείων, β) από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (βιβλίο απογραφής) δεν παρέχονται αναλυτικά, διακριτά κατ'είδος και με πληρότητα, τα πωλούμενα αγαθά με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο διαχωρισμός τους και κατ'επέκταση η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, τόσο της κλειστής αποθήκης, όσο και της ορθής αποτίμησης των ειδών και γ) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκαν στο ύψος των 208.274,78€ και τα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 στο ύψος των 214.845,72€. Επιπλέον σύμφωνα με τα ελεγκτικά βήματα και τις επαληθεύσεις Α. 1293/2019 Απόφασης, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 5.632,72 € για το φορολογικό έτος 2017 και 3.016,29€ για το φορολογικό έτος 2018 και ως εκ τούτου, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σε κέρδη ύψους 27.056,43€ και 28.178,13 €, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 29.957,25€ και 24.091,80€, αντίστοιχα. Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές για

τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και τις επαληθεύσεις με βάση τις γενικές διατάξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου 8830/19-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση των άρθρων 43 παρ. 2 και 78 παρ. 4 του Συντάγματος.
2. Έλλειψη αιτιολογίας ως προς την απόφαση υπαγωγής - εσφαλμένη υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
3. Έλλειψη αιτιολογίας οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018.

**Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :**

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

[..]

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

**Επειδή**, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

**Επειδή** με τις διατάξεις 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. 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**, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν 4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

**Επειδή**, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.».

**Επειδή,** ακολούθως με την **Α. 1008/20-01-2020** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε ότι : **«Άρθρο 1 – Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α'**

**και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.** Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

**Άρθρο 2 – Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.** 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. **Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.** Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα

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

**Επειδή,** επιπροσθέτως με την **Ε.2016/31-01-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 (Α'170)», διευκρινίστηκε ότι : «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).

Ειδικότερα:

#### **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.....»

**Επειδή, στο άρθρο 28 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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, περαιτέρω, στο άρθρο 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, επίσης έχει νομολογιακά κριθεί (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.), ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.

**Επειδή**, ακολούθως, στο **άρθρο 65 του ΚΦΔ**, 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**, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με κύριο αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο σιδήρου και χάλυβα σε πρωτογενείς μορφές, με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, δεδομένου ότι για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθότι η προσφεύγουσα:

- i. Δε διαφύλαξε την με αριθμό Μητρώου ..... ΦΤΜ, τη μνήμη και τα αρχεία αυτής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), όπου προβλέπεται ότι οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης.
- ii. Δε τήρησε τα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και ειδικότερα το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο απογραφής), καθότι στην πλειονότητα των πωλούμενων αγαθών που αποτελούν τα προφίλ αλουμινίου, πάνελ, κοιλοδοκοί, προϊόντα σιδήρου κ.α., αυτά δεν περιγράφονταν αναλυτικά, διακριτά κατ' είδος και με πληρότητα κατά τις δύο ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01/01/2018-31/12/2018. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο χειρόγραφο βιβλίο απογραφής επί του οποίου ωστόσο δεν υπάρχει καμία αναφορά ως προς τον τόπο που βρίσκονται τα αγαθά (έδρα ή αποθήκη), κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων καθώς και του άρθρου 5 παρ. 1 ν. 4308/2014. Επιπλέον κατά τον προσδιορισμό της ορθής αποτίμησης της απογραφής διαπιστώθηκε πλήθος αποκλίσεων μεταξύ των δεδομένων που έλαβε ο έλεγχος από τρίτους (προμηθευτές) και των στοιχείων που έχει καταχωρήσει η ελεγχόμενη οντότητα και αφορούν στην αποτίμηση των εμπορεύσιμων αγαθών.
- iii. Δεν εξέδωσε δύο τουλάχιστον φορολογικά στοιχεία αξίας κατά την πώληση εμπορευμάτων, εκ των οποίων το ένα στοιχείο προέκυψε κατά την ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης και το άλλο από τα διαθέσιμα στοιχεία βάσει της ΠΟΛ 1033/2014 και ειδικότερα από τα διαθέσιμα στοιχεία που αφορούν τη χρήση POS.
- iv. Στην πλειονότητα των πωλούμενων αγαθών που αποτελούν τα προφίλ αλουμινίου, πάνελ, κοιλοδοκοί, προϊόντα σιδήρου κ.α., αυτά δεν περιγράφονταν αναλυτικά, διακριτά κατ' είδος και με πληρότητα κατά τις δύο ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018, τόσο στο προσκομισθέν στον έλεγχο βιβλίο απογραφής, όσο και στα

προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία πώλησης που έχει εκδώσει η ελεγχόμενη (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 5 του ν.4308/2014).

- v. Σε πλήθος εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών χρησιμοποιείται, ως μονάδα μέτρησης των αγαθών τα τεμάχια ή τα μέτρα, ενώ στην συντριπτική πλειοψηφία των εμπορευμάτων (σιδήρου και αλουμινίου) διαπιστώθηκε ότι τα προμηθεύεται σε κιλά. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το ότι τα πωλούμενα αγαθά (αλουμίνιο, πάνελ, κοιλοδοκοί, προϊόντα σιδήρου κ.α.), δεν περιγράφονται αναλυτικά στα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία πώλησης που έχει εκδώσει η προσφεύγουσα, οδηγεί σε αδυναμία διεξαγωγής ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- vi. Η προσφεύγουσα εμφανίζει επί σειρά ετών (2014-2021) αρνητικό μικτό περιθώριο κέρδους, ενώ ανταποκρινόμενη στην με αρ. πρωτ. εξερχομένου ..... /30.06.2023 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022, δήλωσε στον έλεγχο μικτά περιθώρια κέρδους ανά προμηθευτή από 20 έως 25%.

Ο έλεγχος, αφού διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έχει σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, υπό την έννοια ότι παρά το μεγάλο αριθμό κωδικών που εμπορεύεται, αυτά αποτελούν ομοειδή προϊόντα με κοινά χαρακτηριστικά και περιθώρια κέρδους και τα προμηθεύεται σχετικά από μικρό αριθμό προμηθευτών, ο κύριος όγκος των πωλήσεων της, αφορά τη χονδρική και το απόθεμα είναι ελεγχόμενο, καθώς τηρείται βιβλίο απογραφής, σε συνδυασμό και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, ως κύρια πηγή πληροφόρησης, ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και προσδιόρισε το μικτό κέρδος ανά προμηθευτή, εισηγήθηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 (Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης) προτείνοντας ως καταλληλότερη μέθοδο για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, την μέθοδο «της αρχής των αναλογιών» μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 και έλαβε την με αριθμό .../19-09-2023 Απόφαση Έγκριση Επιλογής Μεθόδου Έμμεσου Προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' άρθρο 27 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

Στη συνέχεια ο έλεγχος λόγω του μεγάλου αριθμού των εμπορευόμενων αγαθών, προχώρησε σε κατηγοριοποίηση των αγαθών, καθώς και ένταξη κάθε προμηθευτή σε μια κατηγορία είδους, λόγω της εξειδίκευσης του κάθε προμηθευτή (η προσφεύγουσα προμηθεύεται συγκεκριμένα είδη από τον κάθε έναν). Το αποτέλεσμα ήταν η κατηγοριοποίηση όλων των αγορών σε 11 κατηγορίες ειδών και το ποσοστό της κάθε κατηγορίας στο σύνολο των ετήσιων αγορών, προσδιορίστηκε ως εξής :

| Α.Α.   | ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ                                            | % ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ |
|--------|-------------------------------------------------------------|------------------|
| 1      | ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ - ΠΑΝΕΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ                        | 53,20%           |
| 2      | ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ                                       | 6,05%            |
| 3      | ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ - ΣΩΛΗΝΕΣ ΜΟΡΦΗΣ - ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ - ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΣΙΔΗΡΟΥ  | 19,12%           |
| 4      | ΠΑΝΕΛ (ΧΑΛΥΒΔΟΦΥΛΛΑ)                                        | 6,83%            |
| 5      | ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΣΙΔΗΡΟΥ - ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ - ΕΙΔΗ ΚΙΓΚΑΛΕΡΙΑΣ | 8,29%            |
| 6      | ΣΩΛΗΝΕΣ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ                                           | 2,95%            |
| 7      | ΣΥΡΜΑΤΑ                                                     | 0,84%            |
| 8      | ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΙΝΟΧ                                               | 1,01%            |
| 9      | ΕΡΓΑΛΕΙΑ                                                    | 0,36%            |
| 10     | ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΜΕΡΗ                                               | 0,28%            |
| 11     | ΣΙΤΕΣ                                                       | 1,07%            |
| ΣΥΝΟΛΟ |                                                             | 100,00%          |

Ο έλεγχος στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης κοινοποίησε την με αρ. πρωτ. εξερχομένου ..... /30.06.2023 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022, προκειμένου η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, συμπληρωμένο τον ως άνω πίνακα ως προς τα ποσοστά μικτού κέρδους. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου απέστειλε το με αρ. πρωτ. εισερχομένου ..... /17.08.2023 ηλεκτρονικό μήνυμα (email) με συνημμένο τον παρακάτω πίνακα:

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ                     | ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΩΝ                                                                                                                 | ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ | ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------------|
| ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ - ΠΑΝΕΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ | ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ - ΠΑΝΕΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΠΡΕΣΣΑΡΙΣΤΑ ΚΤΛ                          | .....       | 20%             |
|                                      |                                                                                                                                            | .....       | 20%             |
|                                      |                                                                                                                                            | .....       | 20%             |
|                                      |                                                                                                                                            | .....       | 20%             |
|                                      |                                                                                                                                            | .....       | 20%             |
| ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ                | ΑΡΜΟΚΑΛΥΠΤΡΑ, ΚΟΥΠΙΑΣΤΕΣ, ΟΔΗΓΟΙ, ΚΑΣΕΣ ΣΙΤΑΣ, ΠΗΧΑΚΙΑ, ΟΒΑΛΙΝΑ, ΚΑΡΕ, ΓΩΝΙΕΣ, ΒΑΣΗΣ ΚΟΛΩΝΑΣ, ΠΟΜΟΛΑ, ΛΟΓΧΕΣ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ, ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΙΜΑΝΤΑ | .....       | 25%             |
|                                      |                                                                                                                                            | .....       | 25%             |

|                                                                         |                                                                                                                                 |       |     |
|-------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 20% |
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 20% |
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 20% |
| ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ -<br>ΣΩΛΗΝΕΣ ΜΟΡΦΗΣ -<br>ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ -<br>ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΣΙΔΗΡΟΥ     | ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ ΔΙΑΦΟΡΩΝ<br>ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ<br>ΠΑΧΩΝ, ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ<br>ΔΙΑΦΟΡΩΝ<br>ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΣΩΛΗΝΕΣ<br>ΜΟΡΦΗΣ, ΥΡΝ, ΙΡΕ,<br>ΛΑΜΕΣ      | ..... | 20% |
| ΠΑΝΕΛ<br>(ΧΑΛΥΒΔΟΦΥΛΛΑ)                                                 | ΠΑΝΕΛ ΚΥΜΑΤΟΕΙΔΗ,<br>ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ, ΡΟΛΛΑ<br>ΕΓΧΡΩΜΑ                                                                                | ..... | 20% |
| ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ<br>ΣΙΔΗΡΟΥ -<br>ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ<br>ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ - ΕΙΔΗ<br>ΚΙΤΚΑΛΕΡΙΑΣ | ΡΑΟΥΛΑ, ΟΔΗΓΟΙ,<br>ΓΩΝΙΕΣ, ΚΥΛΙΝΔΡΟΙ,<br>ΗΛΕΚΤΡΟΔΙΑ,ΒΙΔΕΣ,<br>ΠΕΡΤΣΙΝΙΑ, ΣΙΛΙΚΟΝΕΣ,<br>ΚΛΕΙΔΑΡΙΕΣ, ΣΥΡΤΕΣ,<br>ΜΕΝΤΕΣΕΔΕΣ, ΜΥΤΕΣ | ..... | 20% |
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                 | ..... | 25% |
| ΣΩΛΗΝΕΣ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ                                                       | ΣΩΛΗΝΕΣ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ<br>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ                                                                                        | ..... | 20% |
| ΣΥΡΜΑΤΑ                                                                 | COIL ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ<br>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ                                                                                           | ..... | 25% |

|               |                                                    |       |     |
|---------------|----------------------------------------------------|-------|-----|
| ΠΡΟΪΟΝΤΑ INOX | ΦΥΛΛΑ ΕΠΙΠ.,<br>ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ INOX                    | ..... | 20% |
| ΕΡΓΑΛΕΙΑ      | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ                                   | ..... | 25% |
| ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΜΕΡΗ | ΤΑΠΕΣ ΠΛΑΣΤΙΚΕΣ,<br>ΤΑΠΕΣ ΣΩΛΗΝΑ, ΡΟΔΕΣ,<br>ΓΑΝΤΙΑ | ..... | 25% |
|               |                                                    | ..... | 25% |
| ΣΙΤΕΣ         | ΣΙΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΙΔΩΝ<br>(FIBERGLASS κτλ)           | ..... | 20% |
|               |                                                    | ..... | 20% |

Κατόπιν των δεδομένων, η φορολογική αρχή προχώρησε στον προσδιορισμό του μεσοσταθμικού ποσοστού μικτού περιθωρίου κέρδους σε 20,83%, εφαρμοζόμενο στο ποσοστό επί του συνόλου των αγορών που αναλογεί σε κάθε προμηθευτή .

Από πλευράς επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος στο φορολογικό έτος 2017 πρόσθεσε στο σύνολο των αγορών εμπορευμάτων, τις μη καταχωρημένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από έναν συγκεκριμένο προμηθευτή με έδρα τη Βουλγαρία, όπως αναλυτικά περιγράφεται στη σελίδα 18 της σχετικής έκθεσης ΦΠΑ.. Ενόψει των ανωτέρω το κόστος πωληθέντων ανά ελεγχόμενο έτος διαμορφώνεται ως εξής:

|                                                                   | 2017                | 2018                |
|-------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| Κόστος Πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας (λογιστικά αρχεία)     | 169.865,36 €        | 177.808,26 €        |
| Διαπιστώσεις ελέγχου (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μη καταχωρημένες) | 2.504,73 €          | -                   |
| <b>Σύνολο Κόστους Πωληθέντων</b>                                  | <b>172.370,09 €</b> | <b>177.808,26 €</b> |

Ειδικότερα και με δεδομένο ότι η αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 20,83%, για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει της έμμεσης τεχνικής υπολογίστηκε ως εξής:

|                                                                 | 2017                | 2018                |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| Σύνολο Κόστους Πωληθέντων                                       | 172.370,09 €        | 177.808,26 €        |
| Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων | 20,83%              |                     |
| <b>Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα</b>                   | <b>208.274,78 €</b> | <b>214.845,72 €</b> |



Ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για κάθε ελεγχόμενο έτος, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν, τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν, τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από άλλες υπηρεσίες και από τρίτους, προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις 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, 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.

Για τις διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις, όπως αυτές αποτυπώθηκαν με κάθε λεπτομέρεια στο οικείο κεφάλαιο της οικείας έκθεσης εισοδήματος συντάχθηκε το με αρ. .../26-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε. - Άρθρο 28 παρ. 1 και 62 Ν. 4987/2022), το οποίο έθετε την προβλεπόμενη προθεσμία των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του για την υποβολή εγγράφως από την προσφεύγουσα, στο οποίο ωστόσο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εγείρονται καταρχάς, ζητήματα αντισυνταγματικότητας της νομοθετικής διάταξης του άρθρου 27 του ΚΦΔ, και κατ' επέκταση ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, επειδή κατά την προσφεύγουσα, εκδόθηκαν κατόπιν εφαρμογής της με αριθ. Α. 1008/2020 απόφασης και της με αριθ. Ε.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι οποίες ερείδονται στην εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), η οποία είναι αντίθετη στο Σύνταγμα. Επιπλέον προβάλλονται ζητήματα παραβίασης της αρχής της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, υπό την έννοια ότι η διακριτική ευχέρεια που παρέχεται στη διοίκηση για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, οδηγεί σε ανεπίτρεπτη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών, μετατρέποντας τον κανόνα που είναι ο λογιστικός προσδιορισμός σε εξαίρεση, διαταράσσοντας την ασφάλεια του δικαίου.

**Επειδή**, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται, προκειμένου να ρυθμιστούν **ειδικότερα θέματα** ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

**Επειδή**, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣΤΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣΤΕ 510/2019 σκ.13).

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, εκδόθηκαν Α. 1008/2020 και Ε. 2016/2020, αποφάσεις και εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

**Επειδή**, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του ΚΦΔ προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, επιστήμης που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021). Συνεπώς, οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της

φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 του ΚΦΔ ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

**Επειδή,** ακολούθως αξίζει να σημειωθεί ότι η αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, η οποία αποτελεί έκφανση της αρχής της φορολογικής ισότητας, επιτάσσει το συνυπολογισμό όσο το δυνατό, περισσότερων οικονομικο-κοινωνικών παραμέτρων για τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης. Ειδικότερα, ενόψει των διατάξεων των άρθρων 4 παράγραφος 5, 73 και 78 του Συντάγματος, ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώσει το φορολογικό σύστημα, με σκοπό τη διαπίστωση της πραγματικής φορολογικής ικανότητας των φορολογουμένων και τη σύλληψη της φοροδιαφυγής, που αποτελεί αναντίρρητα σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Έτσι η μέθοδος των έμμεσων τεχνικών της φορολογητέας ύλης, είναι μέθοδος ανεκτή από το Σύνταγμα προς εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου και συμπληρώνει το πάγιο σύστημα υποκειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος. Επιπλέον η μέθοδος αυτή είναι δομημένη λογικά και η βάση με τα συμπεράσματά της ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας, ενώ δεν εμποδίζεται ο φορολογούμενος να μην αποδεχθεί την εφαρμογή του συστήματος αυτού ασκώντας προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2018, σελ. 677). Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, η καταστολή της φοροδιαφυγής, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος, όταν ο έλεγχος των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων με βάση την ισχύουσα νομοθεσία δεν αρκεί για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που οι προσωπικές δαπάνες του φορολογούμενου δεν καλύπτονται από τα εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή, οι ελεγκτικές μέθοδοι εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ και χρησιμοποιούνται επικουρικώς από τη φορολογική αρχή, δεν αντίκεινται στις διατάξεις των άρθρων 4 (παρ. 1 και 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, διότι μ' αυτές δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται άλλη μέθοδος εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων.

**Επειδή**, εξάλλου, το θέμα αυτό αποτέλεσε αντικείμενο δικαστικής κρίσης, για το οποίο εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 640/2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι *«Ο καθορισμός με την ΠΟΛ1050/2014 του ΓΓΔΕ, του ειδικότερου περιεχομένου των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, προβλεπομένων στο άρθρο 27 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, ως μεθόδων εξευρέσεως και υπολογισμού του εισοδήματος, δεν αντίκειται στο άρθρο 78 του Συντάγματος»*.

**Επειδή**, τέλος, ο έλεγχος περί αντισυνταγματικότητας των εφαρμοζόμενων διατάξεων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης των άρθρων 45 παρ. 2 και 78 παρ. 4 του Συντάγματος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** περαιτέρω η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας ότι ο έλεγχος προχώρησε με την υπ' αρ. .../19-9-2023 απόφαση έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, σε προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, στην οποία ωστόσο δεν αιτιολογείται με πληρότητα η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου καθώς και οι λόγοι για τους οποίους δεν ενδείκνυται η εφαρμογή άλλης μεθόδου.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εισηγήθηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 (Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης) προτείνοντας ως καταλληλότερη μέθοδο για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, την μέθοδο «της αρχής των αναλογιών» μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 και έλαβε την με αριθμό 12/19-09-2023 Απόφαση Έγκρισης Επιλογής Μεθόδου Έμμεσου Προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' άρθρο 27 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα το γεγονός ότι η προσφεύγουσα έχει σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, υπό την έννοια ότι παρά την πληθώρα των κωδικών των εμπορευμάτων, αυτά προέρχονται σχετικά από μικρό αριθμό προμηθευτών. Συγκεκριμένα προχώρησε σε κατηγοριοποίηση των αγαθών σε 11 κατηγορίες ειδών και ένταξη κάθε προμηθευτή σε μια κατηγορία είδους, λόγω της εξειδίκευσης του κάθε προμηθευτή. Περαιτέρω προσδιόρισε από το σύνολο των λογιστικών αρχείων και δεδομένων που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, του ποσοστού που αντιστοιχεί σε κάθε κατηγορία ως προς το σύνολο των ετήσιων αγορών, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

| Α.Α.   | ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ                                            | % ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ |
|--------|-------------------------------------------------------------|------------------|
| 1      | ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ - ΠΑΝΕΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ                        | 53,20%           |
| 2      | ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ                                       | 6,05%            |
| 3      | ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ - ΣΩΛΗΝΕΣ ΜΟΡΦΗΣ - ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ - ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΣΙΔΗΡΟΥ  | 19,12%           |
| 4      | ΠΑΝΕΛ (ΧΑΛΥΒΔΟΦΥΛΛΑ)                                        | 6,83%            |
| 5      | ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ ΣΙΔΗΡΟΥ - ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ - ΕΙΔΗ ΚΙΓΚΑΛΕΡΙΑΣ | 8,29%            |
| 6      | ΣΩΛΗΝΕΣ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ                                           | 2,95%            |
| 7      | ΣΥΡΜΑΤΑ                                                     | 0,84%            |
| 8      | ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΙΝΟΧ                                               | 1,01%            |
| 9      | ΕΡΓΑΛΕΙΑ                                                    | 0,36%            |
| 10     | ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΜΕΡΗ                                               | 0,28%            |
| 11     | ΣΙΤΕΣ                                                       | 1,07%            |
| ΣΥΝΟΛΟ |                                                             | 100,00%          |

Ακολούθως, ο έλεγχος στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, την με αρ. πρωτ. εξερχομένου ...../30.06.2023 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022, όπου ζήτησε μεταξύ άλλων, να συμπληρώσει σχετικό πίνακα με τα ποσοστά μικτού κέρδους επί των τιμών αγορών που εφαρμόζει, στις κατηγορίες ειδών που απεικονίζονται (βάσει συμφωνιών, τιμοκαταλόγων προμηθευτών, λόγων ανταγωνισμού κτλ.), επισημαίνοντας, ότι σε περίπτωση που η προσφεύγουσα εντοπίσει υποομάδες προϊόντων που χρήζουν ειδικής αναφοράς, ή ομάδες προϊόντων που δεν αναφέρονται από τον έλεγχο, παρακαλείται να διαμορφώσει κατάλληλα το σχετικό πίνακα σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην πρόσκληση του ελέγχου, απέστειλε το με αρ. πρωτ. εισερχομένου ...../17.08.2023 ηλεκτρονικό μήνυμα (email) με συνημμένο τον παρακάτω πίνακα:

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ                     | ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΩΝ                                                                                        | ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ | ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------------|
| ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ - ΠΑΝΕΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ | ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ - ΠΑΝΕΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΠΡΕΣΣΑΡΙΣΤΑ ΚΤΛ | .....       | 20%             |
|                                      |                                                                                                                   | .....       | 20%             |
|                                      |                                                                                                                   | .....       | 20%             |
|                                      |                                                                                                                   | .....       | 20%             |

|                                                                         |                                                                                                                                                                |       |     |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 20% |
| ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ<br>ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ                                                | ΑΡΜΟΚΑΛΥΠΤΡΑ,<br>ΚΟΥΠΑΣΤΕΣ, ΟΔΗΓΟΙ,<br>ΚΑΣΕΣ ΣΙΤΑΣ, ΠΗΧΑΚΙΑ,<br>ΟΒΑΛΙΝΑ, ΚΑΡΕ,<br>ΓΩΝΙΕΣ, ΒΑΣΗΣ<br>ΚΟΛΩΝΑΣ, ΠΟΜΟΛΑ,<br>ΛΟΓΧΕΣ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ,<br>ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΙΜΑΝΤΑ | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 20% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 20% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 20% |
| ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ -<br>ΣΩΛΗΝΕΣ ΜΟΡΦΗΣ -<br>ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ -<br>ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΣΙΔΗΡΟΥ     | ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ ΔΙΑΦΟΡΩΝ<br>ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ<br>ΠΑΧΩΝ, ΛΑΜΑΡΙΝΕΣ<br>ΔΙΑΦΟΡΩΝ<br>ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΣΩΛΗΝΕΣ<br>ΜΟΡΦΗΣ, ΥΡΝ, ΙΡΕ,<br>ΛΑΜΕΣ                                     | ..... | 20% |
| ΠΑΝΕΛ<br>(ΧΑΛΥΒΔΟΦΥΛΛΑ)                                                 | ΠΑΝΕΛ ΚΥΜΑΤΟΕΙΔΗ,<br>ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ, ΡΟΛΛΑ<br>ΕΓΧΡΩΜΑ                                                                                                               | ..... | 20% |
| ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ<br>ΣΙΔΗΡΟΥ -<br>ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ<br>ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ - ΕΙΔΗ<br>ΚΙΓΚΑΛΕΡΙΑΣ | ΡΑΟΥΛΑ, ΟΔΗΓΟΙ,<br>ΓΩΝΙΕΣ, ΚΥΛΙΝΔΡΟΙ,<br>ΗΛΕΚΤΡΟΔΙΑ, ΒΙΔΕΣ,<br>ΠΕΡΤΣΙΝΙΑ, ΣΙΛΙΚΟΝΕΣ,<br>ΚΛΕΙΔΑΡΙΕΣ, ΣΥΡΤΕΣ,<br>ΜΕΝΤΕΣΕΔΕΣ, ΜΥΤΕΣ                               | ..... | 20% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 25% |
|                                                                         |                                                                                                                                                                | ..... | 25% |

|                   |                                                    |       |     |
|-------------------|----------------------------------------------------|-------|-----|
| ΣΩΛΗΝΕΣ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ | ΣΩΛΗΝΕΣ ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ<br>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ           | ..... | 20% |
| ΣΥΡΜΑΤΑ           | COIL ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ<br>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ              | ..... | 25% |
| ΠΡΟΪΟΝΤΑ INOX     | ΦΥΛΛΑ ΕΠΙΠ.,<br>ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ INOX                    | ..... | 20% |
| ΕΡΓΑΛΕΙΑ          | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ                                   | ..... | 25% |
| ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΜΕΡΗ     | ΤΑΠΕΣ ΠΛΑΣΤΙΚΕΣ,<br>ΤΑΠΕΣ ΣΩΛΗΝΑ, ΡΟΔΕΣ,<br>ΓΑΝΤΙΑ | ..... | 25% |
|                   |                                                    | ..... | 25% |
| ΣΙΤΕΣ             | ΣΙΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΙΔΩΝ<br>(FIBERGLASS κτλ)           | ..... | 20% |
|                   |                                                    | ..... | 20% |

Κατόπιν των ως άνω δεδομένων, η φορολογική αρχή προχώρησε στον προσδιορισμό του μεσοσταθμικού ποσοστού μικτού περιθωρίου κέρδους σε ποσοστό 20,83%, εφαρμοζόμενου στο ποσοστό επί του συνόλου των αγορών που αναλογεί σε κάθε προμηθευτή. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι ο έλεγχος προχώρησε, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και προς όφελος της προσφεύγουσας, στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης βάσει των δεδομένων που προέκυψαν από την επεξεργασία των στοιχείων που παρείχε η προσφεύγουσα στη φορολογική διοίκηση, πάρα το γεγονός ότι από τα λογιστικά αρχεία προέκυψαν μικτά περιθώρια κέρδους σημαντικά υψηλότερα από 20,83%.

Συνεπώς, η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, η οποία επιλέχθηκε ως πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα έχει σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, υπό την έννοια ότι παρά την πληθώρα των κωδικών των εμπορευμάτων, αυτά προέρχονται σχετικά από μικρό αριθμό προμηθευτών. Επιπλέον ο έλεγχος για τον καθορισμό των εσόδων με την ως άνω μέθοδο που εφάρμοσε, εξάντλησε τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα στοιχεία και τις πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου δεν εγείρεται ζήτημα ακαταλληλότητας της επιλεγείσας μεθόδου. Με βάση τα ανωτέρω σε συνδυασμό και με το γεγονός

ότι από τις σχετικές διατάξεις, δεν προβλέπεται η αιτιολόγηση στον ελεγχόμενο για ποιο λόγο επιλέχθηκε η συγκεκριμένη μέθοδος έναντι κάποιας άλλης, οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ζήτημα εσφαλμένης και μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, καθόσον δεν πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα επικαλείται ότι στις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση τουλάχιστον μίας απόδειξης αξίας 993,45€ (1.198,45-205,00), επειδή, την 27/03/2023 η συνεργαζόμενη τράπεζα απέστειλε πακέτο ύψους 1.198,45€ με πλήθος συναλλαγών μία και με δεδομένο ότι οι πωλήσεις της την 26/3/2018 και 27/3/2018 (χονδρική και λιανικές πωλήσεις) ανήλθαν σε συνολική αξία 205,00 €, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Ωστόσο, στην πραγματικότητα, η μία συναλλαγή της 27/3/2018 που περιέχεται στο πακέτο της τράπεζας, δεν αφορά τις λιανικές πωλήσεις της 26 και 27/3/2018, συνολικού ποσού 205,00€, που καταβλήθηκαν με μετρητά, αλλά την εξόφληση του υπ'αρ. .../10-2-2018 ΤΔΑ, αξίας 966,49€, πλέον ΦΠΑ 231,96€, επί πιστώσει, το οποίο εξοφλήθηκε την 27/3/2018.

**Επειδή** ο έλεγχος εφάρμοσε τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος, στηριζόμενος όχι μόνο στη ως άνω διαπίστωση της μη έκδοσης, αλλά σε μια σειρά από άλλες παραβάσεις ήτοι, :

- i. Της μη διαφύλαξης της με αριθμό Μητρώου .....Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (ΦΤΜ), για την οποία δηλώθηκε παύση (λόγω πλήρωσης) την 28/9/2020, της μη προσκόμισης αντιγράφων των λογιστικών αρχείων και πάσης φύσεως δικαιολογητικών αυτής, ανάγνωσης φορολογικής μνήμης και επανεκτύπωσης του προτελευταίου Z (τελευταίο Z σύμφωνα με την δήλωση διακοπής είναι το .....-28/09/2020). Η προσφεύγουσα απέστειλε αντίγραφο σελίδας από το βιβλιário συντήρησης της ΦΤΜ, στην οποία ο τεχνικός αναγράφει την τελευταία ανάγνωση φορολογικής μνήμης της 28/09/2020 και τα προοδευτικά ποσά αυτής, καθώς και ένα αντίγραφο του τελευταίου ...../28.09.2020, η κακή ευκρίνεια του οποίου, ωστόσο δεν επιτρέπει την διεξαγωγή οποιασδήποτε επαλήθευσης, ενώ παράλληλα ενημέρωσε προφορικά, ότι δεν μπορεί να ανακτήσει την ΦΤΜ, καθότι δεν γνωρίζει που είναι αποθηκευμένη.
- ii. Αδυναμία οποιασδήποτε αξιόπιστης ελεγκτικής επαλήθευσης, καθότι, τόσο στο προσκομισθέν βιβλίο απογραφής, όσο και στα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία πώλησης που έχει εκδώσει η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι για τα περισσότερα είδη που αποτελούν τα προφίλ αλουμινίου, πάνελ, κοιλοδοκοί, προϊόντα σιδήρου κ.α., δεν γίνεται αναλυτική, διακριτή κατ' είδος και με πληρότητα περιγραφή, κατά τις δύο ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί σε πλήθος εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών, ως μονάδα μέτρησης των αγαθών, τα τεμάχια ή τα μέτρα, ενώ στην συντριπτική πλειοψηφία (σιδήρου και αλουμινίου),



αυτά τα προμηθεύεται σε κιλά. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με την εγγενή αδυναμία της προσφεύγουσας να παρέχει στον έλεγχο για κάθε ένα προϊόν την αντιστοίχιση κιλών και μέτρων, οδηγεί σε αδυναμία διεξαγωγής ελεγκτικών επαληθεύσεων.

iii. Κατά τον προσδιορισμό της ορθής αποτίμησης της απογραφής διαπιστώθηκε πλήθος αποκλίσεων μεταξύ των δεδομένων που έλαβε ο έλεγχος από τρίτους (προμηθευτές) και των στοιχείων που έχει καταχωρήσει η ελεγχόμενη οντότητα και αφορούν στην αποτίμηση των εμπορεύσιμων αγαθών.

iv. Διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε στις 28/12/2017 με το ΤΔΑ-.....του προμηθευτή .....& .....A.E., ΑΦΜ ....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξειδικευμένο εργαλείο συγκόλλησης μετάλλων μαζί με δυο παρελκόμενα, συνολικού ύψους 753,92€ (καθαρή αξία 608,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ύψους 145,95€), το οποίο και καταχωρήθηκε σε στήλη αγορών με ΦΠΑ 24% στα τηρηθέντα λογιστικά βιβλία. Άλλωστε με την με αρ. πρωτ. εισερχομένου ...../28.06.2023 Υπεύθυνη Δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου, δηλώθηκε ότι δεν υπάρχουν εγγραφές στο Μητρώο Παγίων της ελεγχόμενης για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, οπότε και το ανωτέρω περιγραφόμενο εργαλείο αποτελεί για την επιχείρηση εμπορεύσιμο αγαθό. Από τον έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων (λιανικής και χονδρικής) δεν προέκυψε η μεταπώληση του συγκεκριμένου αγαθού. Συγκεκριμένα από τα δεδομένα της φορολογικής μνήμης της εν χρήσει ΦΤΜ προσκομίστηκε το με αριθμό .... εκδοθέν Ζ με ημερομηνία 28/12/2017 με συνολικές ημερήσιες πωλήσεις 282,00€, καθώς και το εκδοθέν Ζ με αριθμό ..... και ημερομηνία 29/12/2017 μηδενικής αξίας. Από το ύψος των συνολικών ποσών των εν λόγω Ζ γίνεται αντιληπτό ότι το επίμαχο αγαθό δεν πωλήθηκε λιανικώς. Περαιτέρω ο έλεγχος προχώρησε σε έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων χονδρικής και διαπίστωσε ότι η τελευταία χονδρική πώληση για το φορολογικό έτος 2017 έλαβε χώρα την 27/12/2017, ημερομηνία προγενέστερη της προμήθειας του αγαθού. Ωστόσο, το επίμαχο αγαθό δεν βρέθηκε καταχωρημένο στην απογραφή αποθεμάτων της 31/12/2017, καθότι ήταν αναμενόμενο ότι εφόσον δεν πωλήθηκε όφειλε να απεικονίζεται στα αποθέματα της ελεγχόμενης. Συμπερασματικά από όλα όσα αναλύθηκαν παραπάνω, ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση μίας απόδειξης λιανικών συναλλαγών από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας κατά την πώληση του συγκεκριμένου αγαθού, συνολικής αξίας τουλάχιστον 753,92€ (καθαρή αξία 608,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ύψους 145,95€), κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

**Επειδή** η εμφάνιση ζημιογόνων αποτελεσμάτων στα ελεγχόμενα έτη δεν αποτέλεσε επ' ουδενί προϋπόθεση για εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς η αιτιολόγηση περί υπαγωγής της προσφεύγουσας στις έμμεσες τεχνικές εκτέθηκε αναλυτικώς και

εμπεριστατωμένα στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** περαιτέρω ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας των οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, προβάλλεται ως αβάσιμος, καθόσον, σύμφωνα με την νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνο από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωσή αυτής.

**Επειδή,** σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενο νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας, Σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Εξάλλου, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου η να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012). Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣΤΕ 1645/1991 ). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι'αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999).

**Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση, στις υπό κρίση Εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων

λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων, ενώ αντιθέτως, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι προδήλως, αόριστοι και αβάσιμοι, και ως εκ τούτου καθίστανται ανεπίδεκτοι εκτιμήσεως και κρίσης.

**Επειδή**, όπως συνάγεται από την διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. β' ΚΦΔ, αλλά και εκείνη του άρθρου 2 παρ. 2. Ι τελευταίο εδάφιο της (κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4174/2013 εκδοθείσας) υπ' αριθμ. Α. 1008/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, μέσω μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») είναι επιτρεπτό κατά νόμον να προσδιορίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση και οι φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης υποκείμενης στο ΦΠΑ.

**Επειδή** οι διαφορές των ακαθάριστων εσόδων όπως διαμορφώθηκαν με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής των αναλογιών λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της Α. 1008/2020 και της παρ. Δ της Ε.2016/2020 σαν φορολογητέες εκροές για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. και κατανέμονται ανά συντελεστή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. Δ της Ε. 2016/2020 εγκυκλίου.

**Επειδή**, εν προκειμένω, στην από 14-11-2023 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης προσδιορίστηκαν με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, , αυτοτελώς σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος, και, συναφώς, λήφθηκαν υπόψη : α) οι διατάξεις της παρ. Δ' της υπ' αριθμ.2016/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, β) οι αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α. (βλ. σελ. 16 — 24 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) τα αυτοτελή ευρήματα του ελέγχου που αφορούν το σκέλος των εισροών της προσφεύγουσας (βλ. σελ. 44 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α.).

Επειδή αποδεδειγμένα έλαβε χώρα αυτοτελής και διακριτός έλεγχος του ΦΠΑ, ως εκ τούτου ορθώς και νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακύρωσης των πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της από 19-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ** .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **11.769,54€** ( φόρος : 7.846,36€ + πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ : 3.923,18€).

Επί της υπ' αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **12.257,49€** ( φόρος : 8.171,66€ + πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ : 4.085,83€).

Επί της υπ' αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, συνολικό ποσό φόρου για καταβολή : **22.826,88€** ( φόρος : 15.217,92€ + πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ : 7.608,96€).

Επί της υπ' αριθμ. ..../**14-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, συνολικό ποσό φόρου για καταβολή : **18.202,55€** ( φόρος : 12.135,04€ + πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ : 6.067,51€).

Επί της υπ' αριθμ. ..../**14-11-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, πρόστιμο : 2.500,00€.

Επί των οφειλόμενων φόρων, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.