



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17.12.2024

Αριθμός απόφασης: 2669

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.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 ΦΕΚ Α' 58), 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: α) της με αριθμό**12.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, β) της με αριθμό/**12.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2021**, γ) της με αριθμό/**12.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020**, δ) της με αριθμό/**12.06.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2021– 31.12.2021**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από ...**07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τη με αριθμό/**12.06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο ψιλικών), φόρος ύψους 10.099,36€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 5.049,68€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.428,16€ ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 16.577,20€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 81.669,84€, έναντι 33.472,36€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης της αγορών, ύψους 2.620,92€, λόγω μη εξόφλησης τριών (3) φορολογικών στοιχείων αξίας εκάστου άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β΄) και δαπανών (ενοικίων) ύψους 1.263,08€ (άρθρο 23 περ. ιε΄) λόγω μη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό/12.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 38.339,00€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 19.169,80€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 57.509,40€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 188.339,66€, έναντι 71.364,78€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης της αγορών, ύψους 694,00€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικού στοιχείου με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β΄) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό/12.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 11.567,24€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 5.783,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 17.350,86€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 81.669,84€ έναντι 33.473,02€ βάσει δήλωσης με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

- Με τη με αριθμό/12.06.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.12.2021 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 28.073,69€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 14.036,85€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 42.110,54€, σε βάσει δήλωσης, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 188.339,66€ έναντι 71.364,85€ βάσει δήλωσης με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 12.06.2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2020 και 2021 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 καθώς τυγχάνει αναπιολόγητη η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εφόσον μπορούσε να εξαχθεί λογιστικό αποτέλεσμα από τα τηρούμενα βιβλία της. Σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ.3 του ν. 5073/2023 η περ. δ' - στ, η ρύθμιση του άρθρου 28 ΚΦΕ, υπό τη νέα της μορφή, εφαρμόζεται μόνο για εισοδήματα αποκτηθέντα από το 2023 και μετά.

2.Παράβαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου - Εσφαλμένη επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου - Πλημμελής εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εσφαλμένος προσδιορισμός φορολογικών μεγεθών για φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ειδικότερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της των υπό κρίση ετών 2020 και 2021 εσφαλμένα λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή οι τιμές πώλησης στο ράφι των εμπορευμάτων (κολάν, πιζάμα, φόρμα, κάλτσες κλπ) που κατεγράφησαν κατά την 05-03-2024 (ημέρα επιτόπιου ελέγχου στο κατάστημά της στην) και οι τιμές αγοράς αντίστοιχων εμπορευμάτων που αναγράφονταν στα ληφθέντα τιμολόγια αγοράς μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2023, ήτοι με χρονική απόσταση από τα ελεγχόμενα έτη.

Αλλά ούτε λήφθηκαν υπόψη οι διακυμάνσεις που υφίστανται οι τιμές των προϊόντων στη διάρκεια της χρονιάς, κατά τις εκπρωτικές περιόδους ούτε ότι λόγω της νόσου covid και της αναστολής λειτουργίας των καταστημάτων τα εμπορεύματα πωλούνταν σε χαμηλότερες τιμές κατά τα υπό κρίση έτη.

Τα δεδομένα του ελέγχου δεν απεικονίζουν την πραγματική εικόνα για τα επίμαχα έτη.

Προς επίρρωση, συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, στα οποία αποτυπώνεται αυξημένη τιμή αγοράς σε σχέση με αυτή του δείγματος, και συγκεκριμένα τιμολόγια αγοράς-δ.αποστολής ενδεικτικά) της προμηθεύτριας εταιρίας με την επωνυμία «....., ήτοι: α) το υπ'αρ./6-9-21 τιμολόγιο, όπου το είδος «κολάν» αγοράσθηκε στην τιμή 1,10 ευρώ το τεμάχιο ενώ το 2023 το ίδιο αγοράσθηκε προς 0,64 ευρώ το τεμάχιο, β) το υπ'αρ./23-08-2021 & .../30-08-2021 τιμολόγιο όπου το είδος «φόρμα κάτω» αγοράσθηκε προς 4,80 ευρώ το τεμάχιο, ενώ το ίδιο αγοράσθηκε το 2023 προς 3,2 ευρώ το τεμάχιο, γ) το υπ'αρ./20-09-2021 τιμολόγιο όπου το είδος «κάλτσες» αγοράσθηκε προς 0,44 ευρώ το τεμάχιο, ενώ το ίδιο το 2023 αγοράσθηκε προς 0,28 ευρώ το τεμάχιο και δ) το με αρ./29.11.2021 Τιμολόγιο -Δ.Αποστολής της προμηθεύτριας εταιρίας με την επωνυμία, όπου το είδος «ισοθερμική κάλτσα», αγοράσθηκε προς 3,00 ευρώ το τεμάχιο, ενώ το ίδιο το 2023 προς 2,5 ευρώ το τεμάχιο.

3.Απαραδέκτως προσδιορίζεται τεκμαρτά ο ΦΠΑ. - Ο περαιτέρω εξωλογιστικός προσδιορισμός αντίκειται στην 6η κοινοτική οδηγία.

Ως προς το 1^ο ισχυρισμό

Επειδή με τις παρ. 2 και 4 του αρθ. 84 του ν. 5104/2024 ορίζεται: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος....4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή με το αρθ. 85 του ν. 5104/2024 ορίζεται: «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».

Επειδή με το αρθ. 86 του ν. 5104/2024 ορίζεται: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, που ίσχυσε έως 18/04/2024, οριζόταν 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.»

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. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε 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, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη 2020-2021, οριζόταν ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο άρθρο 27 του Ν.4987/2022 οριζόταν 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, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: «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 (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.

...

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 :...

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

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....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή

σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ...

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο εισοδήματος της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, βάσει των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 (η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2020-2021 τηρούσε απλογραφικά βιβλία). Στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, (σελ. 10) της Δ.Ο.Υ., ο αρμόδιος ελεγκτής διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, παρ.1 περ, β' και παρ. 2, στα υπό κρίση έτη 2020 και 2021: α) λόγω υφιστάμενης παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου από φορολογικό μηχανισμό (ΦΗΜ) στο έτος 2020 για την οποία είχε εκδοθεί η με αρ.....13.11.2020 απόφαση επιβολής προστίμου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....., και β) στο έτος 2021 το εισόδημα της προσφεύγουσας ύψους 0,02€ από τόκους 3.040,00€ από, 752,14€ από εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου και του συζύγου της ύψους 0,02€ από τόκους, βάσει της με αρ...../30.08.2022 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του οικείου φορολογικού έτους, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους (20.461,77€ οικογενειακές δαπάνες αγαθών). Ακολούθως, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό

προφίλ της προσφεύγουσας όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής της (λιανικό εμπόριο ψιλικών κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων και συναφών ειδών ...), ζήτησε με το με αρ./2024 εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ. ../2024 έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών (mark up method) (περ. α' αρθ. 27§1 του Ν.4987/2022) .

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς η ελεγκτική αρχή προσέφυγε στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω στο πλαίσιο των υποχρεωτικών επαληθεύσεων της κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 βάσει των γενικών διατάξεων ελέγχεται και η απόκλιση του συντελεστή μικτού κέρδους για κάθε ελεγχόμενο έτος.

Συνεπώς αβασίμως προβάλλεται ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής της περ. δ' - στ' του άρθρου 28 του ν. 5073/2023.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 76 ν.5104/2024 (πρώην 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 στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:« 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει,

κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης 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 [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) –πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών περιστατικών της φορολογικής ενοχής, καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης, κατά βάση φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων, που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ή τέλος ή πρόστιμο ή περιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση το φέρει ο φορολογούμενος (λ.χ. έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πραγματική πλάνη ως λόγος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης κλπ βλ. ΣΤΕ 61/2010,

2607/2007 , ΣΤΕ 2318/2018 Ολομ), εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά, τάσσοντας λ.χ. κάποιο τεκμήριο υπέρ της φορολογικής αρχής, οπότε το βάρος απόδειξης κατανέμεται αναλόγως: ο μεν φορολογούμενος φέρει το βάρος ανατροπής του τεκμηρίου, η δε φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της βάσης αυτού. Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι εφόσον η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου, αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«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 ΚΦΔ...

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από

τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. 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 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, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 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)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (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 της φορολογουμένης 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 προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

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.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ».

Επειδή, από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι τα έσοδα της προσφεύγουσας, προέρχονται από την λιανική πώληση ειδών όπως κολάν, νυχτικό, παντελόνι, μπλούζας, φόρμα, κάλτσες κλπ. Μη δυνάμενη να αντλήσει στοιχεία (την τιμή πώλησης εκάστου είδους) από τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που είχαν εκδοθεί από φορολογικό μηχανισμό, καθώς δεν είχαν διενεργηθεί χονδρικές πωλήσεις από την προσφεύγουσα, κατέγραψε τις τιμές πώλησης εμπορευμάτων (με την μεγαλύτερη κυκλοφορία και από όλες τις κατηγορίες ένδυσης) τοποθετημένων προς πώληση στο κατάστημα (κολάν, νυχτικό, παντελόνι, μπλούζας, φόρμα, κάλτσες κλπ) σε επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, παρουσία της, κατά την 05.03.2024. Με δεδομένο τους σταθερούς προμηθευτές της κατά τα ελεγχόμενα έτη αλλά και έως το χρόνο του ελέγχου, έλαβε την τιμή αγοράς των αντίστοιχων ειδών, βάσει των ληφθέντων τιμολογίων μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους 2023 (ως

πιο πρόσφατων και πιο κοντινών στις αντίστοιχες τιμές πώλησης των ειδών στο ράφι κατά την 05.03.2024 προκειμένου να διασφαλισθεί με περισσότερη ακρίβεια τόσο η διαμόρφωση των αναλογιών όσο και η στάθμιση αυτών) από τους προμηθευτές της «.....»

Επίσης, λήφθηκαν υπόψη:

- Οι συνεχόμενες ζημίες που εμφανίζει η επιχείρηση της προσφεύγουσας από το 2008 έως και το 2021.
- Η μη δυνατότητα δημιουργίας αποθεμάτων, λόγω αντικειμένου και ανεπαρκών αποθηκευτικών χώρων.
- Οι απόψεις του με αρ.πρωτ./2024 υπομνήματος της προσφεύγουσας.

Από τα ανωτέρω δεδομένα, υπολογίστηκε ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων σε ποσοστό 180,51%, (χωρίς να ληφθούν υπόψη ακραίες ανώτερες τιμές ποσοστού μικτού κέρδους σε ορισμένα είδη).

Εφόσον ήταν γνωστή η τιμή ανά μονάδα πώλησης μπορούσαν να υπολογιστούν και τα ακαθάριστα έσοδα των υπό κρίση ετών 2020 και 2021, από την πώληση αγαθών (κολάν, νυχτικό, παντελόνι, μπλούζας, φόρμα, κάλτσες κλπ) όπως αποτυπώνονται στους πίνακες των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, σε 81.669,84€ και 188.339,66€ αντίστοιχα.

Επειδή, όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της προσφεύγουσας.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, προκύπτει ότι ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων βασίστηκε στα δεδομένα της ίδιας της επιχείρησης και έδρασε σύμφωνα και με την εγκύκλιο Ε.2016/2020, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα, χρήσης διαφόρων αναλογιών όπως αυτή που εφάρμοσε η φορολογική αρχή, ήτοι, την αναλογία μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, η προσφεύγουσα πέραν των λεκτικών ισχυρισμών της δεν προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία (ΑΛΠ από την τότε εν λειτουργία ΦΤΜ) από τα οποία να προκύπτει η τιμή πώλησης των ειδών αυτών κατά τα υπό κρίση έτη 2020 και 2021.

Συνεπώς ο συγκεκριμένος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου υπολογισμού συντελεστή κέρδους και υπολογιστικών σφαλμάτων τα οποία επιδρούν δυσμενώς στη διαμόρφωση των καταλογισθέντων φόρων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, εν προκειμένω, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 του ν.4172/2013 και την Ε.2016/2020, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, ορθώς έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού αποδεδειγμένα αφορούσαν πωλήσεις αγαθών, με συγκεκριμένο συντελεστή Φ.Π.Α.

Συνεπώς, δεν προκύπτει αδικαιολόγητη και παράνομη προσαύξηση φορολογητέων εκροών και αναλογούντος Φ.Π.Α.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **...2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό**06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	10.099,36
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	5.049,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.428,16
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	16.577,20

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό **...06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	38.339,60
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	19.169,80
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	57.509,40

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

γ) Η με αριθμό **....06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	11.567,24
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	5.783,62
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.350,86

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

δ) Η με αριθμό **....06.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2021 - 31.12.2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	28.073,69
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	14.036,85
Σύνολο φόρου για καταβολή	42.110,54

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.