



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2557

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στα, επί της οδού αρ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της υπ' αριθμ. /10-06-2024 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ. /10-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της υπ' αριθμ. /10-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 και της υπ' αριθμ. /10-06-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Τρικάλων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 09/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό /**10-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 16.949,61, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 54 του Ν.5104/2024 ποσού 8.474,81 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **25.424,42 €**.

2. Με την με αριθμό /**10-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 51.786,00 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 54 του Ν.5104/2024 ποσού 25.893,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **77.679,00 €**.

3. Με την με αριθμό /**10-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 55.779,13 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 54 του Ν.5104/2024 ποσού 27.889,57 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **83.668,70 €**.

4. Με την με αριθμό /**10-06-2024** οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **500,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στις με αρ .πρωτ. /20-03-2023 (1η πρόσκληση) και /08-05-2023 (2η πρόσκληση) προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για φορολογικό έλεγχο και προσκόμισε μέρος των λογιστικών αρχείων που ο έλεγχος ζήτησε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 & 2 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν.5104/2024.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./18-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2017 και 2018 στην επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρείας που λειτουργούσε ως ταβέρνα με το διακριτικό τίτλο «.....».

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε η μη ορθή μεταφορά των εξόδων στις δηλώσεις εισοδήματος, τα οποία δηλώθηκαν επιπλέον 5.940,00 € στο φορολογικό έτος 2017 και 140,00 € στο φορολογικό έτος 2018. Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες, ως μη εκπιπόμενες, καθαρής αξίας 6.661,71 €, πλέον ΦΠΑ 25,20 € στο φορολογικό έτος 2017 και καθαρής αξίας 724,68 €, πλέον ΦΠΑ 140,32 € στο φορολογικό έτος 2018.

Περαιτέρω διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις :

A/A-Έτος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (από)	Ελεγχόμενη Περίοδος (έως)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση
143/2019/3412	01/01/2018	08/12/2018	2018	1.000,00	Μη έκδοση 1 Α.Λ.Π. αξίας 50,00 ευρώ σε επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βόλου το Σάββατο 08-12-2018 και ώρα 17:00
533/2018/3412	01/01/2018	30/04/2018	2018	500,00	Μη έκδοση 6 Α.Λ.Π. αξίας 97,50 ευρώ σε επιτόπιο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης το Σάββατο 31-03-2018 και ώρα 23:00
173/2018/3412	01/01/2017	31/12/2017	2017	250,00	Μη έκδοση 4 Α.Λ.Π. καθαρής αξίας 133,87 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 32,13 ευρώ σε επιτόπιο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης την Τρίτη 26-12-2017 και ώρα 14:50

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στις με αρ. πρωτ./20-03-2023 και/08-05-2023 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για φορολογικό έλεγχο, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της οντότητας (απλογραφικά βιβλία), τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα, τα στοιχεία που συνέλεξε από τους προμηθευτές της, καθώς και εκείνων που ο έλεγχος νόμιμα προσδιόρισε με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας. Στη φορολογία Φ.Π.Α. οι ως άνω διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων προστέθηκαν στις εκροές των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων.

Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ./01-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων το με αρ .πρωτ./23-04-2024 υπόμνημά της με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές. Ακολούθως, εκδόθηκαν από τον έλεγχο οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Περαιτέρω εκδόθηκε και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου λόγω της εν μέρει ανταπόκρισης της προσφεύγουσας σε δύο προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του Ν.4987/2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.. – Οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, βάσει των οποίων επιβλήθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ έχουν έντονες αδυναμίες στην τεκμηρίωση της μεθοδολογίας του ελέγχου.
2. Εσφαλμένη απόρριψη της έκπτωσης των δαπανών.
3. Εσφαλμένος ο τρόπος εφαρμογής της αρχής των αναλογιών – Η φορολογική αρχή διενεργώντας φορολογικό έλεγχο σε έτερες ομοειδείς επιχειρήσεις και δη όμορες, εξάγει Σ.Μ.Κ. της τάξεως του 68% για το 2017 και 74% για το 2018, ενώ στην περίπτωσή της καταλήγει σε Σ.Μ.Κ. 75,4% για το 2017 και 87,1%. Αυτή η μεγάλη απόκλιση δε δικαιολογείται σε καμία περίπτωση, παρά αποτελεί το αποτέλεσμα μεθοδολογικών αυθαίρεσιών και σφαλμάτων.
4. Πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022: «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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013: «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 2015/31/1/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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.

Η προϋπόθεση της περ. γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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, δύνανται 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, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (πρώην ΚΦΔ) εκδόθηκε η Α.1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος κατά την εφαρμογή των γενικών διατάξεων ελέγχου προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις :

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, μετά από πρόσκληση, τα «Ζ» από τις Φ.Τ.Μ. με ημερομηνία 31-12-

2016, 31-12-2017 & 31-12-2018 και εξηγήσεις για την από 31-12-2017 εγγραφή στα βιβλία της με αιτιολογία «Απομείωση αγορών» αξίας 58.000,00 ευρώ σχετικά με το τι αφορά η συγκεκριμένη εγγραφή, πώς υπολογίσθηκε και εάν μεταφέρθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

- Από δύο επιτόπιους ελέγχους που διενεργήθηκαν από διαφορετικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ. Βόλου, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης) στην επιχείρηση της προσφεύγουσας το 2018 και έναν επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε το 2017 (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης), διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και ακολούθως εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., ως φαίνεται στον ανωτέρω πίνακα, στο ιστορικό της υπόθεσης.

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Σύμφωνα δε με το ανωτέρω άρθρο και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιοριστεί με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στα πλαίσια ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, αναφορικά με το συντελεστή μικτού κέρδους επί των πωλήσεων καταγράφεται μεγάλη απόκλιση μεταξύ των Σ.Μ.Κ των δύο χρήσεων, αλλά και πολύ χαμηλοί σε σχέση με τους Σ.Μ.Κ. ομοειδών και όμορων επιχειρήσεων. Η φορολογική αρχή προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστώσει το αληθές των ως άνω συντελεστών μικτού κέρδους επιλέγοντας προϊόντα αντιπροσωπευτικά του συνόλου των πωληθέντων εμπορευμάτων, τόσο ως προς το είδος, αλλά και ως προς την ποσότητα, με βάση και όσα υποστήριξε και η ίδια η προσφεύγουσα στο απαντητικό της έγγραφο επί αιτήματος του ελέγχου για παροχή πληροφοριών. Από τον έλεγχο εννέα πιο εμπορεύσιμων πιάτων, προκύπτει ότι όχι μόνο δεν επαληθεύονται οι Σ.Μ.Κ -5,9% για το 2017 και 13,4% για το 2018, αλλά προκύπτει και μεγάλη απόκλιση.

Επειδή σύμφωνα με την από 10/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του και πιο συγκεκριμένα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, από τις οποίες προκύπτουν ζημίες, αλλά και σημαντικά μειωμένοι συντελεστές μικτού κέρδους όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις (-5,9% για το 2017 και 13,4% για το 2018) και τις πληροφορίες που συλλέχθηκαν από προμηθευτές του προσφεύγοντα, εισηγήθηκε τη χρήση της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ως την καταλληλότερη εκ των εμέσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είναι δυνατόν σε δύο συνεχόμενες χρήσεις με πανομοιότυπο κόστος πωληθέντων (210.000,00 € για τη χρήση 2017 και 211.000,00 € για τη χρήση 2018) και με την παραδοχή ότι οι τιμές πώλησης αγαθών είναι ίδιες, να προκύπτει διαφορά της τάξης του 29,1% στο Σ.Μ.Κ. των κρινόμενων πιάτων μεταξύ των δύο χρήσεων, ήτοι Σ.Μ.Κ. χρήσης 2017 67,6% και Σ.Μ.Κ. για τη χρήση 2018 87,3%.

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι οι αγορές συνοδευτικών πρώτων υλών που λαμβάνει υπόψη του ο έλεγχος δεν επαρκούν για να καλύψουν το σύνολο των παρασκευασμένων πιάτων, με συνοδεία επιπλέον

παρασκευασμένης ύλης, ήτοι ρύζι, πατάτες, ντομάτες, αλλά ούτε και το επιδόρπιο που σερβίρεται μετά το γεύμα, ήτοι γλυκό, παγωτό κλπ.. Ο έλεγχος υιοθετώντας αυθαίρετες παραδοχές μειώνει το κόστος των συνοδευτικών ειδών των πιάτων, γεγονός που αλλοιώνει την πραγματική εικόνα των στοιχείων της επιχείρησης, αλλοιώνοντας έτι περισσότερο το Σ.Μ.Κ..

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του : α) το γεγονός ότι τα ποτά (μπύρα, τσίπουρο και ούζο) συνοδεύονται με μεζέ δωρεάν, β) το πλούσιο φιλανθρωπικό και κοινωνικό έργο της, παρέχοντας δεκάδες μερίδες φαγητού σε εκκλησίες, γ) ότι υπάρχουν υλικά, ιδιαίτερης μακράς διάρκειας – λήξης, τα οποία εν τέλει χρησιμοποιούνται ως συμπληρωματικά υλικά, αυξάνοντας το κόστος της μερίδας με αποτέλεσμα τη μείωση του Σ.Μ.Κ. και δ) ότι η ταβέρνα από την ίδρυσή της λειτουργεί με τις χαμηλότερες τιμές και το χαμηλότερο ποσοστό κέρδους.

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα στοιχεία που συνέλεξε τόσο από την ίδια την προσφεύγουσα (βιβλία επιχείρησης, τιμολόγια αγοράς - πώλησης, φορολογικές δηλώσεις, τιμοκαταλόγους, απαντητικά έγγραφα και υπομνήματα της προσφεύγουσας), όσο και από τρίτες πηγές (εμπορικά προγράμματα των προμηθευτών, στοιχεία ελέγχων ομοειδών και όμορων επιχειρήσεων, αποφάσεις Δ.Ε.Δ. κλπ.). Λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη το αντικείμενο λειτουργίας της επιχείρησης και τις αγορές των α' υλών και τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός των κρινόμενων φορολογικών ετών 2017- 2018, προσδιόρισε τους Συντελεστές Μικτού Κέρδους επί του κόστους των αντίστοιχων ετών.

Το γεγονός της διαφοράς των Σ.Μ.Κ. μεταξύ των κρινόμενων φορολογικών ετών οφείλεται στο υψηλότερο κόστος των συμπληρωματικών ειδών του έτους 2017 έναντι του έτους 2018, στοιχεία που συλλέχτηκαν από τα τιμολόγια αγοράς των ειδών αυτών και προέκυψε αναλογία επί τους κόστους του κρέατος 42,7% και 35,7% αντίστοιχα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, ενώ ο αυθαίρετος προσδιορισμός του κόστους των συνοδευτικών ειδών των μερίδων σε ποσοστό 92% και 100% του κόστους κρέατος αντίστοιχα στα έτη 2017 και 2018, χωρίς την παροχή εξηγήσεων από την προσφεύγουσα δεν δύναται να γίνει αποδεκτός, καθώς κρίνεται μη ρεαλιστικός.

Επιπλέον, όπως επισημαίνει η φορολογική αρχή, ένας άλλος παράγοντας που οδηγεί σε διαφοροποιημένο Σ.Μ.Κ. μεταξύ των δύο κρινόμενων φορολογικών ετών είναι η αναλογία των επιμέρους μερίδων φαγητού, οι οποίες έχουν και διαφορετικό Σ.Μ.Κ., ο οποίος είναι απόρροια του κόστους κρέατος σε συνδυασμό με την τιμή διάθεσης της μερίδας. Για το λόγο αυτό, να μεν το ύψος των αγορών (κόστος πωληθέντων) μπορεί να είναι παρόμοιο στα δύο κρινόμενα έτη, αυτό δε σημαίνει ότι αγοράστηκαν οι ίδιες ποσότητες κρέατος και παρήχθησαν τα ίδια πιάτα φαγητού.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι τα είδη που χρησιμοποιούνται ως συνοδευτικά είδη των μερίδων πωλούνται και ως μερίδες είναι πραγματικό. Ο έλεγχος από το σύνολο των αγορών ντομάτας υπολόγισε ότι το 50% χρησιμοποιήθηκε ως συνοδευτικό των μερίδων κρέατος και το υπόλοιπο 50% χρησιμοποιήθηκε ως πρώτη ύλη για τις σαλάτες. Στις κατηγορίες «πατάτες» και «ηλιέλαιο» υπολόγισε ότι, εκ του συνόλου των αγορών, το 20% χρησιμοποιείται για την παρασκευή μερίδας «πατάτες τηγανιτές» (και το «ηλιέλαιο» που χρησιμοποιείται για την παρασκευή του) και το υπόλοιπο 80% χρησιμοποιήθηκε ως συνοδευτικό των μερίδων κρέατος. Τα εν

λόγω ποσοστά κρίνονται ρεαλιστικά και υπέρ της φορολογούμενης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετων παραδοχών του ελέγχου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών δεν υπήρξαν στο δείγμα τα ποτά τσίπουρο και ούζο, τα οποία προσφέρονται με μεζέ. Για δε τη μύρα και το κρασί δεν αναγράφει ο τιμοκατάλογος ότι προσφέρονται με δωρεάν μεζέ. Η προσφεύγουσα δεν αναφέρει τα είδη, τις αξίες και τις ποσότητες που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των μεζέδων, προκειμένου να κριθεί εάν θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για τη διεξαγωγή του αποτελέσματος του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αόριστος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή αναφορικά με τη δωρεάν διάθεση μερίδων φαγητού σε εκκλησίες, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ1095/2014 και ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει αναπόδεικτος και ως εκ τούτου απορριπτός.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό περί χρήσης υλικών, ιδιαίτερης μακράς διάρκειας – λήξης, ως συμπληρωματικά υλικά, τα οποία αυξάνουν το κόστος των μερίδων, αυτός δεν γίνεται αποδεκτός διότι τυγχάνει αόριστος και ανεπίδεκτος εκτίμησης, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει τα υλικά αυτά, ούτε και προσκομίζει στοιχεία. Όσον αφορά στον ισχυρισμό περί χαμηλών τιμών και χαμηλότερων ποσοστών κέρδους της ταβέρνας, δεν γίνεται δεκτός, διότι αφενός ο έλεγχος δέχθηκε τις τιμές πώλησης του τιμοκαταλόγου της επιχείρησης, αφετέρου, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου απέδειξε ότι το ποσοστό κέρδους της προσφεύγουσας επιχείρησης κυμαίνεται στα ποσοστά κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόρριψης της έκπτωσης δαπανών.

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013,

1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο οι ακόλουθες δαπάνες :

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ							
ΧΡΗΣΗ 2017							
Α/Α	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	№	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1				01-09-2017	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ ΠΑΙΔΙΚΑ ΒΡΕΦΙΚΑ	116,87	25,20
ΣΥΝΟΛΟ						116,87	25,20
ΧΡΗΣΗ 2018							
Α/Α	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	№	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1				18-04-2018	6 ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΑ ΛΟΣΙΟΝ ΜΕ ΑΛΠ ΑΠΟ ΦΤΜ	100,81	24,19
2	 ΑΕ			31-08-2018	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Α/Σ - ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΠΡΟΣ ΑΛΛΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΗΝ ".....ΙΚΕ"	483,87	116,13
ΣΥΝΟΛΟ						584,68	140,32

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ > 500,00 ΕΥΡΩ ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ							
2017							
Α/Α	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	№	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΕΓΓΡΑΦΗ ΒΙΒΛΙΩΝ
1				472	27-09-2017	604,84	ΕΞΟΔΑ

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται αόριστα ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες ως μη εκπιπτόμενες, χωρίς ωστόσο να προβάλλει κάποιο ισχυρισμό που θα ανέτρεπε το πόρισμα του ελέγχου και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αόριστος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί εσφαλμένου τρόπου εφαρμογής της αρχής των αναλογιών

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. 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. 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

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 1 της Α 1008/20-01-.....0 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται :

«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».

Επειδή οι έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού τον φορολογητέου εισοδήματος είναι εφαρμοστέες διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω μεθόδους οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές, προκειμένου να εξάγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έλαβε υπόψη τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, τις πληροφορίες που έλαβε από τους προμηθευτές της και τέλος τις πληροφορίες που η ίδια η ελεγχόμενη έδωσε, ως όφειλε, στον φορολογικό έλεγχο (ποσότητες μερίδων, ισχύοντες τιμοκατάλογοι των ελεγχόμενων ετών κ.α.) και κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, ο έλεγχος εφάρμοσε την αρχή των αναλογιών με κρίσιμα στοιχεία που η ίδια η ελεγχόμενη παρείχε στον έλεγχο και που ο έλεγχος υιοθέτησε χωρίς καμία τροποποίηση τους. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου τρόπου εφαρμογής της αρχής των αναλογιών είναι απόλυτα αβάσιμοι, μη τεκμηριωμένοι και κατ' επέκταση απορριπτέοι στο σύνολο τους.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί πλημμελούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή στο 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία.....».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα συμπεράσματα που εξάγει ο έλεγχος σχετικά με το ΣΜΚ εδράζονται σε υποθέσεις και σε παραδοχές που ουδεμία σχέση έχουν με την πραγματικότητα των πωλήσεων, καθώς οι παράγοντες που επηρεάζουν τη διαμόρφωση του ΣΜΚ είναι πλείονες και ουδόλως έχουν ληφθεί υπόψιν του ελέγχου. Οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αόριστα, καθώς δεν προβάλλει κάποιο στοιχείο και δεν αποδεικνύει την όποια πλημμέλεια στη δράση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και χωρίς την αναφορά των συγκεκριμένων διατάξεων των νόμων που παραβιάστηκαν, δεν στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης (ΣΤΕ 292/96, 213/1991).

Επειδή τα πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ εκδόθηκαν, εκ παραδρομής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του άρθρου 58 και 58Α του ν. 4987/2022 αντίστοιχα, δεδομένου ότι αφορούν σε ανακρίβεια δηλώσεων φορολογικών ετών που δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Δ.. Περαιτέρω, το πρόστιμο της μη ανταπόκρισης σε προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων (αρ. πράξης/2024) εκδόθηκε, επίσης, εκ παραδρομής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του άρθρου 54 παρ. 1.δ' και παρ. 2.δ' του ν. 4987/2022, καθώς η παράβαση συντελέστηκε εντός του 2023, ήτοι πριν την ισχύ του Ν.5104/2024. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η υπ' αριθμ./**10-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Χρεωστικό ποσό	16.949,61 €	16.949,61 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/.....2	8.474,81 €	8.474,81 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	25.424,42 €	25.424,42 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 1 του Ν.5104/2024.

2. Η υπ' αριθμ./**10-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	51.786,00 €	51.786,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/.....2	25.893,00 €	25.893,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	77.679,00 €	77.679,00 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 1 του Ν.5104/2024.

5. Η υπ' αριθμ./**10-06-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	55.779,13 €	55.779,13 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/.....2	27.889,57 €	27.889,57 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	83.668,70 €	83.668,70 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 1 του Ν.5104/2024.

6. Η υπ' αριθμ./**10-06-2024** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1.δ' και 2.δ' του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	500,00 €	500,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.