



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 10/02/2025

Αριθμ. Αποφ.: 220



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «*Χονδρικό εμπόριο αλκοολούχων ποτών*» και δευτερεύουσα «*Χονδρική και λιανική πώληση ποτών, ξηρών καρπών, καφέ, τροφίμων, άρτου, λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου καθώς και αντιπροσωπείες – μεσιτείες μεσολάβησης στην πώληση των ως άνω αγαθών*» με έδρα στο, επί της οδού, Τ.Κ. . κατά **α)**της υπ' αριθμ. .../**01-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **β)**της υπ'αριθμ. .../**01-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **γ)**της υπ'αριθμ. .../**01-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, **δ)**της υπ'αριθμ. .../**01-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και **ε)**της υπ'αριθμ./**01-10-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 30-10-2024 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου . εν...ικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....**Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ./**01-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 22.290,93€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 11.145,47€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **33.436,40€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**01-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 18.117,81€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 9.058,91€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **27.176,72€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**01-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 10.318,59€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022 ύψους 5.159,29€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους

15.477,88€, ενώ δεν της αναγνωρίστηκε ποσό προς έκπτωση ύψους 2.536,49€.

- ❖ Με την υπ' αριθμ./**01-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 9.258,13€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022 ύψους 4.629,08€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.887,21€**, ενώ δεν της αναγνωρίστηκε ποσό προς έκπτωση ύψους 6.396,15€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**01-10-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **1.000,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 από το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν. 4987/2022, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../.../19-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Πολ.1036/2017, δεδομένου ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη η προσφεύγουσα επιχείρηση τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και διαπίστωσε ότι η επιχείρηση αν και τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο απογραφής) δεν συμπεριέλαβε σε αυτό το είδος «τσιγάρα». Από τα ισοζύγια αγορών και πωλήσεων του είδους «τσιγάρα» ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι αγορές χρήσης ήταν μεγαλύτερες των πωλήσεων χρήσης και δεδομένης της μη περίληψης αυτών των εσόδων στην απογραφή θεώρησε ότι η διαφορά αποτελεί μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, για την οποία επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022, ενώ καταλόγισε την ως άνω διαφορά σε κάθε έτος ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Βάσει της ως άνω διαπίστωσης ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η α' και η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τα ελεγχόμενα έτη, καθώς στο έτος 2019 υφίσταται προγενέστερη πράξη επιβολής προστίμου λόγω μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση τεχνική της Αρχής των Αναλογιών, λαμβάνοντας υπόψη 33 είδη ποτών για το κάθε ένα από τα οποία προσδιόρισε το συντελεστή μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και τις αντίστοιχες συνολικές πωλήσεις, τις οποίες σύγκρινε με τα έσοδα από την ετήσια κίνηση αποθήκης ανά είδος και τη διαφορά την πρόσθεσε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν διενήργησε prorata, παρά το γεγονός ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη πραγματοποίησε πωλήσεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, με αποτέλεσμα να μειωθεί ο φόρος δαπανών κατά το ποσοστό προσδιορισμού της prorata.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../02-09-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρων και προστίμου των ελεγχόμενων ετών, επί του

οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το/20-09-2024 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου οι οποίες δεν προβλέπονται στην εντολή ελέγχου. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν επιδόθηκε ποτέ ιδιαίτερη εντολή ελέγχου.
2. Αναιτιολόγητη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Δεν υπάρχει υποχρέωση να ενημερώνεται το εμπορικό λογισμικό της επιχείρησης από τις λιανικές πωλήσεις μέσω Φ.Τ.Μ. Δεν είναι νόμιμη η αιτιολογία διενέργειας έμμεσης τεχνικής, λόγω παράλειψης απογραφής στα καπνικά προϊόντα τα οποία απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., καθώς αυτά αντιπροσωπεύουν το 5% του τζίρου και δεν ασκούν καμία επιρροή στα αποτελέσματα. Η κρίση του ελέγχου περί αναξιόπιστου λογιστικού συστήματος είναι καταχρηστική και δυσανάλογη, καθώς δεν εξηγεί ποιες ουσιώδεις ελεγκτικές επαληθεύσεις παρεμποδίζονται. Δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου απογραφής. Η διαφορά θα μπορούσε καλόπιστα να θεωρηθεί λογιστική διαφορά. Η παράλειψη ξεχωριστής απογραφής δεν αποδεικνύει τη μη έκδοση στοιχείων πώλησης. Ο τεκμαρτός καταλογισμός μη έκδοσης αποδείξεων για τα καπνικά προϊόντα αντιτίθεται στο νόμο και καθιστά όλο τον έλεγχο παράνομο. Να εξεταστεί η πλήρωση των κριτηρίων Engel, καθώς η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών λειτουργεί ως κύρωση. Αυθαίρετα ο έλεγχος αυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα κατά 56.046,08€ στο έτος 2018 και κατά 57.176,76€ στο έτος 2019 από κάποια επιλεγμένα προϊόντα. Μη νόμιμη η προσθήκη των λογιστικών διαφορών στο αποτέλεσμα της έμμεσης τεχνικής. Η αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων από κάποια επιλεγέντα προϊόντα είναι εσφαλμένη
3. Αναστροφή του βάρους της απόδειξης
4. Μη νόμιμες οι πράξεις που αφορούν το συμπληρωματικό Φ.Π.Α.
5. Αντιφατική και αόριστη αιτιολογία
6. Εφαρμογή του κανόνα ne bis in idem. Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου. Ευμενέστερη διάταξη αυτή που προβλέπει πρόστιμο 100€.

Ως προς το δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. [...]

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

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.[...]

1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

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

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

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 ... »

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 32 του ν.5104/2024**: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.».

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

[...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα το ν.4308/2014:

Άρθρο 1 – Πεδίο εφαρμογής «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

- α)..., β)...., γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη

οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Άρθρο 2 – Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

«1. Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του παρόντος άρθρου.

2. Πολύ μικρές οντότητες. Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

3. Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ».

Άρθρο 4 - Άλλα λογιστικά αρχεία «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

[...]

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται

[...]

10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων. ».

Άρθρο 5 – διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη τήρησης του αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων (αρ.4 παρ.4 του ν.4308/2014), καθώς δεν εντάσσεται στις εξαιρέσεις του άρθρου 30 του ν.4308/2014 και όπως προκύπτει από την από 01/10/2024 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης κατά τα ελεγχόμενα έτη τήρησε το εν λόγω αρχείο, στο οποίο όμως δεν συμπεριέλαβε τα αποθέματα που αφορούν καπνικά προϊόντα. Από τα λοιπά αρχεία (ισοζύγια & ημερολόγια) διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές αγορές καπνικών προϊόντων στο έτος 2018 ανήλθαν σε 46.433,66€ σε σύνολο αγορών 1.497.338,39€ και στο έτος 2019 ανήλθαν σε 44.471,16€ σε σύνολο αγορών 1.500.171,92€, ενώ οι αντίστοιχες πωλήσεις ανήλθαν σε 22.812,18 στο έτος 2018 σε σύνολο πωλήσεων 1.568.142,79€ και 23.289,68€ στο έτος 2019 σε σύνολο πωλήσεων 1.553.946,43€. Η μη απογραφή των ως άνω καπνικών ειδών στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων έχει ως αποτέλεσμα ότι δεν εμφανίζονται αποθέματα αρχής και τέλους καπνικών προϊόντων και ως εκ τούτου το σύνολο των αγορών καπνικών προϊόντων κάθε χρήσης συμπεριελήφθηκε στο κόστος πωληθέντων αυτής. Ωστόσο, από τη διασταύρωση των αγορών και των πωλήσεων καπνικών προϊόντων εκάστης χρήσης, δεδομένης της διατίμησης των ως άνω ειδών και του αποκλεισμού της πώλησής τους κάτω του κόστους πωληθέντων, διαπιστώθηκε σημαντική απόκλιση, με αποτέλεσμα ορθώς ο έλεγχος να θεωρήσει την ως άνω διαφορά αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, η διαπίστωση των ποσοτικών ελλειμμάτων, για την ύπαρξη των οποίων δεν παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις από το φορολογούμενο, αρκεί, κατ' αρχήν, για να συναχθεί απόκρυψη πωλήσεως των επίμαχων αποθεμάτων άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων. (ΣΤΕ 493/2017).

Επειδή, από την ως άνω ελεγκτική διαπίστωση, η οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, δεν προκύπτει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών διαπιστώσεων που να καθιστά το λογιστικό σύστημα αναξιόπιστο, καθώς τα καπνικά προϊόντα συμμετέχουν σε ποσοστό περίπου 3% του όγκου συναλλαγών κάθε έτους, ενώ η απεικόνισή τους σε ξεχωριστούς λογαριασμούς αγορών και πωλήσεων επέτρεψε στον έλεγχο τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

Περαιτέρω, κανένα άλλο στοιχείο δεν παρατίθεται στην οικεία έκθεση ελέγχου σχετικά με την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων σημαντικού μεγέθους που επηρεάζουν το αποτέλεσμα της χρήσης και αποδεικνύουν τη μη σύνταξη ή την εσφαλμένη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το νόμο και τα λογιστικά πρότυπα, ώστε το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης να κριθεί ως μη αξιόπιστο. Η παρατήρηση στην έκθεση ελέγχου ότι δεν ήταν εφικτή η διενέργεια ελέγχου αποθεμάτων, καθώς, οι Φ.Τ.Μ. που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα δεν συνδεόταν με το πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης και επομένως δεν ενημερώνονται οι ποσότητες των ειδών από τις πωλήσεις λιανικής δεν συνεπάγεται πλημμελή τήρηση του αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων, αφού βάσει του άρθρου 4 των Ε.Λ.Π., η υποχρέωση των οντοτήτων που υποχρεούνται στην τήρηση αυτού είναι η ποσοτική και αξιακή απογραφή των υπολοίπων στο τέλος της περιόδου αναφοράς και όχι η αποτύπωση της μεταβολής του κάθε είδους με την εισαγωγή και εξαγωγή των ειδών όποτε αυτή λάμβανε χώρα εντός της φορολογικής περιόδου.

Κατά συνέπεια, δεν ισχύει η προϋπόθεση της περ.α' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2014 σχετικά με την προσφυγή στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι σε έλεγχο της Υποδιεύθυνσης της Οικονομικής Αστυνομίας στις 19-4-2019, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου σε λιανική πώληση καθαρής αξίας 1.300,00€. Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η υπ'αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου.

Με βάση τα ανωτέρω, στα ελεγχόμενα έτη υφίσταται η προϋπόθεση της περ.β' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2014 σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεση τεχνική, καθώς από την ως άνω ελεγκτική διαπίστωση των προϊόντων καπνού προκύπτει η πώληση προϊόντων καπνού χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, με την **A 1008/20-01-2020 (B'88)** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 4987/2022 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα:

Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που

ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

[...]

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, 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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]

Παράδειγμα 1ο

Για προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης, με βάση τη σχέση:

$\text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων} = \frac{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}}{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ}}$

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

$\text{Αναλογία (\%)} \text{ κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων} = 1 - \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων}$
--

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

$\text{Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα} = \text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ} / \text{Αναλογία (\%)} \text{ κόστους πωληθέντων.}$

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 προσώπου 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, με τη μέθοδο της Αρχής των Αναλογιών η φορολογική διοίκηση προσδιορίζει με **αξιόπιστο τρόπο** εκείνο το δείκτη/αναλογία που συνήθως είναι το περιθώριο μικτού κέρδους, τον οποίο εφαρμόζει σε μία γνωστή βάση, όπως είναι το κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, αφού πρώτα το επαληθεύσει, προκειμένου να επαναπροσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα.

Πιο συγκεκριμένα, από τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης, ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του τις μέσες (σταθμισμένες) τιμές αγοράς και πώλησης κάθε είδους ή κάθε κατηγορίας ειδών που θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν σημαντικό ποσοστό των εμπορεύσιμων ειδών. Στη συνέχεια προσδιορίζεται το ποσοστό συμμετοχής του κάθε είδους στις συνολικές αγορές και πωλήσεις αντίστοιχα, προκειμένου να προσδιοριστεί η μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς και πώλησης του συνόλου των ειδών και κατά συνέπεια η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων, η οποία θα εφαρμοστεί επί του κόστους πωληθέντων για να προκύψουν τα ακαθάριστα έσοδα της έμμεσης τεχνικής. Αυτά, θα συγκριθούν με τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο των γενικών διατάξεων και κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της Α.1008/2020, θα επιλεχθούν τα μεγαλύτερα. Οι προσδιοριζόμενες με την έμμεση τεχνική εκροές θα ληφθούν υπόψη και στις λοιπές φορολογίες κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020.

Επομένως, η ορθότητα του αποτελέσματος της μεθόδου αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τριάντα τρία (33) είδη αλκοολούχων ποτών και στο έτος 2018 και είκοσι τέσσερα (24) στο έτος 2019 και αφού προσδιόρισε την αναλογία του μικτού κέρδους επί των πωλήσεων του κάθε είδους την εφάρμοσε επί του κόστους πωληθέντων του κάθε είδους (τιμή αγοράς Χ ποσότητα). Τα έσοδα που προέκυψαν για κάθε είδος τα σύγκρινε με τα αντίστοιχα έσοδα του ίδιου είδους, όπως απεικονίζονται στην προσκομιζόμενη από την προσφεύγουσα Κατάσταση Ετήσιας Κίνησης Αποθήκης των ελεγχόμενων ετών σε συνδυασμό με την αποτίμηση των αποθεμάτων και την απογραφή της 31/12/2017 & 31/12/2018 και τις διαφορές τις πρόσθεσε στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων, επί των οποίων πρόσθεσε και τα επιπλέον έσοδα από την αποκρυβείσα ύλη των καπνικών προϊόντων. Τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα ως μεγαλύτερα λήφθηκαν υπόψη και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ανά είδος, για τα 33 είδη το 2018 και τα 24 το 2019, λαμβάνοντας στοιχεία από την Κατάσταση Ετήσιας Κίνησης Αποθήκης

(εμπορική διαχείριση) στην οποία όμως δεν συμπεριλαμβάνονται οι πωλήσεις λιανικής. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν η διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα κάθε είδους αποτελεί αποκρυβείσα ύλη ή συμπεριλαμβάνεται στις λιανικές πωλήσεις, δεδομένου ότι ουδέποτε ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα τα οποία θα έπρεπε να συγκρίνει με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.

Κατά συνέπεια, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων με έμμεση τεχνική είναι εσφαλμένος και ακυρώνεται.

Σε ότι αφορά την υπ'αριθμ./01-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 57 του ν.5104/2014: «Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), επιβάλλεται πρόστιμο πεντακοσίων **(500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο**, αν είναι υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και χιλίων (1.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σύνολο των προϊόντων καπνού που αγοράστηκαν εντός των ελεγχόμενων ετών πουλήθηκαν στα ίδια έτη, δεδομένου ότι ουδέποτε απογράφηκαν ποσότητες καπνικών προϊόντων, ενώ το σύνολο των αγορών συμπεριελήφθηκε στο κόστος πωληθέντων της κάθε χρήσης. Από τα προσκομισθέντα αρχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 πουλήθηκαν προϊόντα καπνού αξίας 23.621,48€ & 21.181,48€ αντίστοιχα, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Κατά συνέπεια, ορθώς επιβλήθηκε το ως άνω πρόστιμο.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της**. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018 & 2019 ίσχυαν οι διατάξεις του ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022, σύμφωνα με τον οποίο:

Άρθρο 58 – Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης:

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

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, «β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

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

Άρθρο 58^Α - Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

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

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Επειδή, με το ν.4174/2013 θεσπίστηκε ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη,

εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. Πιο συγκεκριμένα, επιβάλλονται κυρώσεις για διαδικαστικές παραβάσεις (αρ.54 έως 56) και για ουσιαστικές παραβάσεις (αρ.58,58^Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται

Ως προς τη σώρευση των προστίμων για την ίδια παράβαση, στην περίπτωση που οι σχετικές διαδικαστικές παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62, το μεγαλύτερο μεταξύ των προστίμων του άρθρου 54 και των προστίμων των άρθρων 58, 58Α ή 59, κατά περίπτωση. (Πολ.1252/2015).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση ορθώς επιβλήθηκαν τα πρόστιμα των άρθρων 58 & 58^Α του ν.4987/2022, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατόπιν ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **14-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «. . . . **Ο.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.** ... και την **τροποποίηση** των υπ'αριθμ. .../01-10-2024 & .../01-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 & 2019 και των υπ'αριθμ. .../01-10-2024 & .../01-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 & 2019 και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ. .../01-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../01-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		40.553,43	120.220,99	64.174,91	23.621,48
ή ζημία					
φόρος	πιστωτικό ποσό	1.482,59			6.850,23
	Χρεωστικό ποσό		20.808,34	5.367,64	
(πλέον) Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους		10.894,40	10.894,40	10.894,40	
Τέλος επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Πρόστιμο άρ.58 του ν.4987/2024			11.145,47	3.425,12	3.425,12
Σύνολο φόρου για καταβολή		11.011,81	44.448,21	21.287,16	10.275,35

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ. /01-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		24.211,04	99.701,90	46.692,52	
ή ζημία					
φόρος	πιστωτικό ποσό	5.307,22			5.395,55
	Χρεωστικό ποσό		12.810,59	88,33	
Προκαταβολή φόρου		5.587,18	5.587,18	5.587,18	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Πρόστιμο του άρ.58 του ν.4987/2022			9.058,91	2.697,78	2.697,78
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.879,96	29.056,68	9.973,29	8.093,33

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

3)Επί της υπ' αριθμ. .../01-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.546.797,06	1.600.040,84	1.546.797,06	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.469.396,25	1.469.396,25	1.469.396,25	0,00
Φόρος εκροών	348.790,58	361.569,09	348.790,58	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	351.327,07	351.250,50	351.250,50	76,57
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.536,49		2.459,92	76,57
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.318,59		
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν.4987/2022		5.159,29		
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.477,88	0,00	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.536,49		2.459,92	

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

4)Επί της υπ' αριθμ./01-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.531.968,08	1.586.277,46	1.531.968,08	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.475.515,01	1.475.515,01	1.475.515,01	0,00
Φόρος εκροών	335.729,74	348.763,99	335.729,74	0,00
Φόρος εισροών	323.817,20	323.733,66	323.733,66	83,54
(πλέον) Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	2.536,49		2.459,92	76,57
(πλέον) Φόρος που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	15.783,18	15.783,18	15.783,18	0,00
(μείον) Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	10,98	10,98	10,98	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	342.125,89	339.505,86	341.965,78	160,11
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.396,15		6.236,04	160,11
Χρεωστικό υπόλοιπο		9.258,13		

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν.4987/2022		4.629,08		
Σύνολο φόρου για καταβολή		13.887,21	0,00	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.396,15		6.236,04	

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

3)Επί της υπ' αριθμ./01-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.000,00 €	1.000,00 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.