



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 05/03/2025

Αριθμός απόφασης: 523

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. που εδρεύει

στον Δήμο, πλατεία κατά της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 18.382,16€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024) ποσού 9.191,00€, ήτοι συνολικό ποσό 27.573,24€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ./14.08.2024 εντολή του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018. Η προσφεύγουσα εταιρεία έκανε έναρξη εργασιών την 25.07.2012 με δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο super market με έμφαση στο εμπόριο τροφίμων.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα σύμφωνα με το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 7, 12, 37, 40 & 44 του ν.4308/2014 για το φορολογικό έτος 2018 και ως εκ τούτου κρίθηκε από τον έλεγχο ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε.2015/2020. Ως εκ τούτου κατόπιν της με αρ. πρωτ. 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής/03.09.2024 εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή αποφασίστηκε και εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών για το προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με την αξιοποίηση των διαθέσιμων δεδομένων - πληροφοριών. Η εν λόγω μέθοδος εφαρμόστηκε μόνο για τον κλάδο πώλησης εμπορευμάτων, ενώ στον κλάδο υπηρεσιών ο έλεγχος δέχθηκε τα δηλωθέντα έσοδα. Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα για τον κλάδο πώλησης εμπορευμάτων για το φορολογικό έτος 2018 ήταν ύψους 781.796,28€ και από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών προσδιορίστηκαν στο ποσό των 937.210,58€, ήτοι αυξήθηκαν κατά 155.414,30€.

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. για τον επιμερισμό της διαφοράς του ελέγχου στην αξία των φορολογητέων εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α. ύψους 155.414,30€ χρησιμοποιήθηκε η αναλογία των αγορών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία ανά συντελεστή, σύμφωνα με το βιβλίο εξόδων χρήσης 2018 που προσκόμισε στον έλεγχο, ήτοι 61,10% με συντελεστή 24%, 33,93% με συντελεστή 13% και 4,97% με μηδενικό συντελεστή. Συνεπώς προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. από τον έλεγχο ως κάτωθι:

Ανάλυση	Δήλωση (1)	Έλεγχος (2)	Διαφορά (2-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	798.528,62	946.218,83	147.690,21
Αξία φορολογητέων εισροών	827.010,60	827.010,60	0,00
Φόρος εκροών	161.381,15	191.026,28	29.645,13
Υπόλοιπο φόρου εισροών	193.210,69	172.644,12	20.566,57
Πιστωτικό Υπόλοιπο	31.829,54		31.829,54
Χρεωστικό Υπόλοιπο		18.382,16	18.382,16

Σημειώνεται ότι στο ανωτέρω αποτέλεσμα του ελέγχου έχει συμπεριληφθεί και το αποτέλεσμα του προηγούμενου ελέγχου για το φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 ο οποίος ολοκληρώθηκε με διαφορά μεταξύ του πιστωτικού υπολοίπου προς μεταφορά στη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 βάση των υποβληθέντων δηλώσεων και του ελέγχου συνολικού ύψους 20.566,57€.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, να μην επιβληθεί οποιοδήποτε ποσό προστίμου και Φ.Π.Α., να μην συνεχιστεί οποιαδήποτε διαδικασία σε βάρος της ίδιας και να τεθεί η υπόθεση στο αρχείο προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Δεν της κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου και πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων στα πλαίσια της εν λόγω εντολής. Δεν υπήρξε ποτέ νομότυπη και νόμιμη επίδοση της εντολής ελέγχου και ουδέποτε χώρησε ανάμεσα στη δήθεν ηλεκτρονική αποστολή της εντολής ελέγχου και της κοινοποίησης των προσωρινών φύλλων, οποιοσδήποτε έλεγχος και μέσα στο διάστημα αυτό, αλλά και προηγούμενα δεν της ζητήθηκε η άποψή της ή η εκ μέρους της αιτιολόγηση.
- 2) Αναρμοδίως εκδόθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και (Σ.Δ.Ε.) και προσωρινός προσδιορισμός φόρου Φ.Π.Α.
- 3) Δεν χωρεί σε καμία περίπτωση προσδιορισμός του Φ.Π.Α. με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Η/2020 εξεδόθη την 27.01.2020 και συνεπώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί η παρ.1 του αρθ. 27 του ν.4174/2013 για τη περίοδο 01.01.2018 - 31.12.2018. Τα ίδια ισχύουν και για την Ε.2015/2020. Η χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου θα πρέπει να γίνεται με φειδώ. Η αιτιολόγηση του ελέγχου για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αόριστη. Από τον έλεγχο δεν απαντήθηκαν οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν σε αντίκρουση του Σ.Δ.Ε. και αφορούν τη μη πλήρωση των προϋποθέσεων για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- 4) Ο έλεγχος ενώ δέχεται αυτοαναιρούμενος ότι υπάρχει δυνατότητα και αποτελεί σύμφωνη πρακτική με τα λογιστικά πρότυπα να ακυρώνονται μερικά ή και όλα τα εμπορεύματα μιας απόδειξης, εντούτοις αποδέχεται αυθαίρετα και παντελώς αναιτιολόγητα και παράνομα και άκυρα ως μόνες ισχυρές τις ακυρώσεις μόνον ολόκληρης απόδειξης και όχι ακυρώσεις μερικών εμπορευμάτων μιας απόδειξης, χωρίς να δικαιολογήσει ο έλεγχος αυτός με κανέναν τρόπο γιατί

προβαίνει σε αυτή την αυθαίρετη, μονομερή και παράνομη σε βάρος της διάκριση. Οι ακυρώσεις είναι σύννομες. Επιπλέον, η διοίκηση αρνήθηκε να ελέγξει τα αρχεία που νομίμως τηρήθηκαν και προσκομίστηκαν.

5) Η αιτιολόγηση του ελέγχου δεν πληροί σε καμία περίπτωση τα οριζόμενα στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 όπου απαιτεί ως υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης την παροχή σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

6) Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης.

7) Επικουρικός ισχυρισμός. Ο έλεγχος δεν μπορεί να γίνει επί τη βάσει άλλων δήθεν ομοειδών επιχειρήσεων που λόγω φορολογικού απορρήτου δεν δύναται να ελεγχθούν τα στοιχεία αυτών που αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Αν επιτραπεί ένα τέτοιου είδους κριτήριο, η φορολογική αρχή, χωρίς ο διοικούμενος να μπορεί να το ελέγξει και ανταποδείξει, θα επιλέγει μονομερώς και θα αναφέρει μόνον τις επιχειρήσεις με μεγάλη κερδοφορία, παραλείποντας εσκεμμένα τις ζημιογόνες που μπορεί να είναι και περισσότερες, με μόνον σκοπό να βλάψει την ελεγχόμενη επιχείρηση. Δεν της κοινοποιήθηκαν τα στοιχεία των ομοειδών επιχειρήσεων.

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή όπως αναφέρεται στην σελίδα 73 της από 17.10.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α, η με αριθμό/14.08.2024 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στο λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο taxisnet, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποιήσεις (αρ. καταχώρησης, ημ/νία ανάρτησης 03.09.2024 ώρα 15:37:03, ημ/νία αποστ. Email: 03.09.2024 ώρα 15:45:12, ημ/νία ανάγνωσης 03.09.2024 ώρα 17:58:53), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.5104/2024.

Τα στοιχεία που απαιτούνταν για τη διενέργεια του εν λόγω ελέγχου είχαν ζητηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο προγενέστερης εντολής με αριθμό/16.06.2023 και συγκεκριμένα με την υπ' αριθ. 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής/19.06.2023 ΕΞ 2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 περί προσκόμισης λογιστικών αρχείων. Η ως άνω πρόσκληση κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στο λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο taxisnet μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση (αρ. καταχώρησης, ημ/νία ανάρτησης 20.06.2023 ώρα 11:21:33, ημ/νία αποστ. Email: 20.06.2023 11:30:27) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4987/2022. Το περιεχόμενο της εν λόγω πρόσκλησης καθώς και τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που προσκομίστηκαν στο έλεγχο περιλαμβάνονται στις σελίδες 4 και 5 της από 17.10.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν η εντολή ελέγχου και η πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια του ελέγχου λήφθηκαν υπόψη τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία βιβλία και στοιχεία όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο Ισχυρισμό

Επειδή όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο 1.5 της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α, με την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α. ΕΞ 2022/05.04.2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δημοσιεύτηκε μεταξύ άλλων, η μεταφορά από τις Δ.Ο.Υ. Α΄ τάξεως των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης των αρμοδιοτήτων των τμημάτων Ελέγχων των Υποδιευθύνσεων αυτών στα συσταθέντα, με την Δ. ΟΡΓ. Α..... ΕΞ 2020/ 27.10.2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ΕΛ.ΚΕ., σύμφωνα με την κατά τρόπον και την καθ' ύλην αρμοδιότητα αυτών.

Επειδή Στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ΙΒ' Αθηνών,, όπως εκάστοτε ισχύει. Σύμφωνα με την με αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α.1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-7-2022) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής, ο προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έχει την αρμοδιότητα έκδοσης εντολής ελέγχου για φορολογούμενους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που υποβάλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις ανωτέρω ΔΟΥ που υπάγονται στη χωρική αρμοδιότητας του εν λόγω ΕΛ.ΚΕ., σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, αρμόδιος Προϊστάμενος για την παραλαβή των δηλώσεων φορολογίας Φ.Π.Α της προσφεύγουσας κατά τον χρόνο έκδοσης της με αριθ./7-11-2023 εντολής ελέγχου ήταν ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ηλιούπολης, ορθώς και νομίμως εκδόθηκαν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. και εν συνεχεία η προσβαλλόμενη πράξη με την οικεία έκθεση ελέγχου από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

Επειδή με την Α.1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής:

«...Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή με την Α. 1008/20-01-2020 με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»:

«...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 εμπíπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. ...

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«...2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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

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

...6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά δύναται να προσδιοριστεί το εισόδημα φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό περί αόριστης αιτιολογίας του ελέγχου.

Επειδή στην από 17.10.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα σύμφωνα με συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 7, 12, 37, 40 και 44 του ν.4308/2014. Η κρίση του ελέγχου σχετικά με την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος της προσφεύγουσας στηρίχθηκε στην επεξεργασία των αρχείων της ταμειακής μηχανής της προσφεύγουσας με την χρήση του ειδικού προγράμματος

της φορολογικής διοίκησης Από την συγκεκριμένη επεξεργασία προέκυψε διαφορά (ακυρώσεις πωληθέντων ειδών στα προσκομισθέντα αρχεία) για το διάστημα από 1.1-31.12.2018 με τα δεδομένα των βιβλίων της προσφεύγουσας καθαρής αξίας 118.653,08€ πλέον ΦΠΑ 24.393,43€.

Ειδικότερα από τον έλεγχο οι ακυρώσεις πωλήσεων κατηγοριοποιήθηκαν σε τρεις κατηγορίες:

1) Αποδείξεις λιανικής πώλησης με μηδενική αξία, παρότι είχαν γραμμές προϊόντων. Από την ανάλυση των αρχείων αυτών προέκυψε ότι πρόκειται για αποδείξεις που η αξία των προϊόντων που αγοράστηκαν ήταν ίδια με την αξία των προϊόντων που ακυρώθηκαν. Για το λόγο αυτό, η μορφοποίηση του αρχείου .txt ήταν διαφορετική από τις υπόλοιπες αποδείξεις λιανικής πώλησης, με αποτέλεσμα, προκειμένου να γίνει σωστή αποτύπωση των αρχείων αυτών, να χωριστούν από τα υπόλοιπα αρχεία και να κατηγοριοποιηθούν σε ξεχωριστή ομάδα με διαφορετικό μορφότυπο ανά εκδιδόμενο παραστατικό. Το γεγονός αυτό προκύπτει διότι από τα αρχεία μηδενικής αξίας απουσιάζει το πεδίο σύνολο γραμμών, όπως και η συνολική αξία του παραστατικού.

2) Αποδείξεις λιανικής πώλησης που είχαν μεν ακυρώσεις αλλά όχι ολική ακύρωση της αξίας των πωληθέντων ειδών που περιλαμβάνονταν στην απόδειξη. Για την περίπτωση αυτή στην σελίδα 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου παρουσιάζεται μια ενδεικτική απόδειξη, για την οποία αναφέρεται ότι η τελική απόδειξη που φέρεται να έλαβε ο πελάτης της προσφεύγουσας δεν ανταποκρίνεται σε συνήθη συναλλακτική δραστηριότητα. Το γεγονός αυτό προκύπτει καθώς το τελικό αποτέλεσμα της εν λόγω απόδειξης φέρεται να είναι η αγορά από τον πελάτη της προσφεύγουσας μόνο ενός είδους, (κενή φιάλη 500 ml μπίρας), πολύ μικρής αξίας. Συμπληρωματικά, αναφέρεται ότι από την επεξεργασία των αρχείων της ταμειακής μηχανής, προέκυψε για τις αποδείξεις της ίδιας κατηγορίας η πώληση εντός του 2018 συνολικά 12.041 τεμαχίων κενών φιαλών μπίρας, χωρίς να έχουν εντοπιστεί στα προσκομισθέντα παραστατικά αντίστοιχα παραστατικά αγοράς των παραπάνω κενών φιαλών μπίρας.

3) Ακυρώσεις πωλήσεων που έγιναν με τη χρήση ειδικών ακυρωτικών στοιχείων, ήτοι εκείνες τις ακυρώσεις όπου το ειδικό ακυρωτικό στοιχείο που εκδόθηκε συνδέθηκε με την ακύρωση συγκεκριμένης απόδειξης λιανικής πώλησης.

Από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές οι ανωτέρω ακυρώσεις πωλήσεων με α/α 1 και 2, ενώ έγιναν δεκτές οι ακυρώσεις με α/α 3.

Επειδή όπως αναφέρθηκε ανωτέρω δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο οι ως άνω ακυρώσεις με α/α 1 και 2. Επιπλέον σημειώνεται ότι στα βιβλία έχουν καταχωρηθεί πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 781.796,28€. Για το διάστημα 01.01.2018-31.12.2018 προέκυψε διαφορά σε σχέση με τα στοιχεία που καταχωρήθηκαν στα βιβλία λόγω ακυρώσεων των πωλήσεων καθαρής αξίας ύψους 118.653,08€ και ΦΠΑ ύψους 24.393,43€. Ειδικότερα αυτή η διαφορά προέκυψε καθώς έγινε σύγκριση μεταξύ α) της αξίας των “Ζ” όπως αυτά είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία (σελ. 17 έκθεσης ελέγχου) και β) της αξίας των “Ζ”, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ακυρώσεις με α/α 1 και 2 (χρήση προγράμματος). Συνεπώς η συνολική αξία πωλήσεων (μη λαμβάνοντας υπόψη τις ακυρώσεις των κατηγοριών με α/α 1 και 2) προσδιορίστηκε από το έλεγχο στο ποσό των 900.449,36€ (781.796,28€+118.653,08€). Η αξία της διαφοράς σε σχέση με τα στοιχεία που καταχωρήθηκαν στα βιβλία λόγω των ακυρώσεων των πωλήσεων (κατηγορίες με α/α 1 και 2)

αντιπροσωπεύει ποσοστό 13,1771%, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο ιδιαίτερα υψηλό και δεν αιτιολογείται από τη λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και παρόμοια δραστηριότητα. Επιπλέον, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο επαρκή στοιχεία τα οποία να τεκμηριώνουν έστω και σε μερικό βαθμό τους λόγους για τους οποίους έχουν συμβεί οι εν λόγω ακυρώσεις πωλήσεων και ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει με σαφήνεια αν το τελικό παραστατικό πώλησης που έλαβαν οι πελάτες της προσφεύγουσας συμφωνεί με τα αρχεία της ταμειακής μηχανής που προσκόμισε η προσφεύγουσα. Επιπρόσθετα επισημαίνεται ότι οι με α/α 3 ακυρώσεις οι οποίες αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ήταν ύψους 16.322,85€, ήτοι ποσοστό 1,8113% επί των πωλήσεων πριν από τα ακυρωτικά στοιχεία.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο κρίθηκε ότι το γεγονός της ακύρωσης του ως άνω υψηλού ποσοστού 13,1771% των πωλήσεων θίγει την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος της προσφεύγουσας. Συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ.1 περ. α' του ν.4172/2013 προκειμένου το εισόδημα της προσφεύγουσας να προσδιοριστεί με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επιπλέον, συμπληρωματικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

- Η προσφεύγουσα εταιρεία εμφανίζει, με βάση το Ε3 που έχει υποβάλλει, αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους επί πωλήσεων -7,62% για το φορολογικό έτος 2018, γεγονός που δεν συμβαδίζει με ομοειδής επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κεντρικά σημεία του ν. Αττικής.
- Η προσφεύγουσα εμφανίζει, μαζί με το κρινόμενο έτος 2018, πέντε συνεχόμενες ζημιογόνες χρήσεις, χωρίς να έχει προβεί σε αύξηση του κεφαλαίου που έχει εισφερθεί για τη λειτουργία της. Δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της προσφεύγουσας με τον οποίο να καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.
- Η προσφεύγουσα πουλάει συστηματικά τα προϊόντα της σε μικρότερη αξία από αυτήν που αγοράζει.

Τα ανωτέρω αναφέρονται συμπληρωματικά στην έκθεση ελέγχου και δεν αποτέλεσαν την αιτία για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Επειδή όσον αφορά την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ' αρ. ΔΕΔ 01191/2020 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης σημειώνεται ότι τα πραγματικά περιστατικά της εν λόγω υπόθεσης διαφέρουν με αυτά της κρινόμενης υπόθεσης καθώς κατά την διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα είχαν εκδοθεί οι αποφάσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σε αντίθεση με την υπόθεση της επικαλούμενης απόφασης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο δεν απαντήθηκαν οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν σε αντίκρουση του Σ.Δ.Ε. και αφορούν τη μη πλήρωση των προϋποθέσεων για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή όπως προκύπτει από την 17.10.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συγκεκριμένα από τις σελίδες 73 έως 79 από τον έλεγχο αιτιολογήθηκε η απόρριψη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας που προβλήθηκαν σε αντίκρουση του Σ.Δ.Ε..

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πληρείται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς ορθά διενεργήθηκε έλεγχος από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Απτικής για το φορολογικό έτος 2018 με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας και εν συνεχεία των φορολογητέων εκροών και το φόρου εκροών. **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός είχε προβληθεί από την προσφεύγουσα και σε αντίκρουση του Σ.Δ.Ε.. Ειδικότερα, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθώς όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η χρήση των ειδικών ακυρωτικών στοιχείων, ήτοι ξεχωριστών παραστατικών από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, τεκμηριώνει κατά τρόπο σαφή και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 το γεγονός της ακύρωσης της πώλησης. Το γεγονός αυτό προκύπτει από το ότι, με το παραστατικό αυτό τεκμηριώνεται με σαφήνεια η συγκεκριμένη απόδειξη λιανικής πώλησης η οποία ακυρώνεται, διασφαλίζοντας παράλληλα ότι τηρούνται με ακρίβεια οι προβλέψεις της παραγράφου 7 του άρθρου 5 του ν.4308/2014. Αντίθετα, με την έκδοση αποδείξεων μηδενικής ή πολύ χαμηλής αξίας, και μάλιστα σε τέτοια έκταση χωρίς η έκδοση αυτή να στηρίζεται σε ιδιαίτερα και αποδείξιμα γεγονότα – αποδείξεις, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι δεν διασφαλίζεται η ακεραιότητα του περιεχομένου των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, καθώς η έκδοση αποδείξεων μηδενικής ή πολύ χαμηλής αξίας σε μεγάλη έκταση εν αντιθέσει με την υπόλοιπη εμπορική πρακτική της προσφεύγουσας της προσφεύγουσας (αξίες πώλησης σε σχέση με το κόστος) αντιτίθεται στα δεδομένα της κοινής πείρας ή στη συνήθη εμπορική πρακτική, δημιουργώντας αμφιβολία για το ακριβές ύψος των συναλλαγών που έλαβαν χώρα μεταξύ της προσφεύγουσας και των πελατών της και της τεκμηρίωσης των αποτελεσμάτων της. Πέραν των ανωτέρω στην έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 73 έως 79 περιλαμβάνονται επιπλέον αιτιάσεις του ελέγχου αναφορικά με την μη αναγνώριση των ακυρώσεων που δεν πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση ειδικών ακυρωτικών στοιχείων.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω διενεργήθηκε έλεγχος στα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία και επιπλέον τεκμηριώθηκε επαρκώς η μη αναγνώριση των ακυρώσεων που δεν πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση ειδικών ακυρωτικών στοιχείων. **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 5^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, για το φορολογικό έτος 2018, της προσφεύγουσας και εν συνεχεία των φορολογητέων εκροών και του φόρου εισροών με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο των αναλογιών, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της προσφεύγουσας, τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του από τη προσφεύγουσα αλλά και στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων τεκμηριώνοντας την απόφασή του να προσφύγει στη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ αντίθετα η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου και να αποδεικνύει ότι τα ακαθάριστα έσοδα της

προσδιορίστηκαν με δυσμενή για αυτήν συντελεστή μικτού κέρδους, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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 εμπειριστατωμένα 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.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.

Επειδή από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. /19.09.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάση των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.5104/2024 και ο σχετικός προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α., προκειμένου να έχει τη δυνατότητα η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Εν συνεχεία από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας υποβλήθηκε υπόμνημα με συνημμένα δικαιολογητικά το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. ΕΙ 2024/09.10.2024. Οι έγγραφες απόψεις που συμπεριλήφθηκαν στο ως άνω υπόμνημα λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και απορρίφθηκαν επαρκώς αιτιολογημένα όπως προκύπτει από τις σελίδες 73 έως 79 της από 17.10.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή επιπλέον στην 22.11.2024 έκθεση απόψεων του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως προς τον κρινόμενο ισχυρισμό μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα κάτωθι:

1) Ο έλεγχος απέστειλε την με αρ. πρωτ. 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ /07.11.2023 ΕΞ 2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

2) Ο έλεγχος απέστειλε σε συνέχεια της προγενέστερης με αριθμό /16.06.2023 εντολής την υπ' αριθμ. 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ /19.06.2023 ΕΞ 2023 πρόσκληση του αρ. 14 του

ν.4174/2013 περί Προσκόμισης Λογιστικών Αρχείων μέσω του πληροφοριακού συστήματος (e-KOINOΠΟΙΗΣΗ), η οποία αναγνώστηκε στις 20.06.2023 ώρα 12:03:52.

3) Ο έλεγχος παρέλαβε στις 28.09.2023 στα γραφεία της Ελεγκτικής Υπηρεσίας τα λογιστικά αρχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα για τα οποία συντάχθηκε το με αριθμό /28.09.2023 Πρακτικό Συνάντησης, μαζί με τη συνημμένη σε αυτό απόδειξη παραλαβής, αντίγραφα των οποίων παραδόθηκαν στην εξουσιοδοτημένη από την επιχείρηση κα και αναφέρονται στο κεφάλαιο 5 της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.. Στη συνάντηση αυτή τα δεδομένα που είχαν ήδη προκύψει από την ανάλυση αυτή παρουσιάστηκαν στην εξουσιοδοτημένη από την προσφεύγουσα λογίστρια κα

4) Ο έλεγχος έθεσε τα ίδια ως άνω δεδομένα υπόψη πάλι στις 18.10.2023 στα γραφεία της υπηρεσίας από κοινού στους διαχειριστές της προσφεύγουσας ενώ παρούσα στη συνάντηση αυτή ήταν και η λογίστρια κα Για τη συνάντηση αυτή συντάχθηκε το με αριθμό /18-10-2023 πρακτικό συνάντησης, κατά τη διάρκεια της οποίας συνάντησης, συμφωνήθηκε να προσκομιστούν κατ' ελάχιστο τρέχουσες ακυρώσεις συναλλαγών μέσω πιστωτικών καρτών, ώστε να μπορεί κατ' αναλογία να γίνει δεκτό για το λόγο αυτό υψηλότερο ποσοστό ακυρώσεων συναλλαγών από τα λεχθέντα στο κεφάλαιο 7.2.1 της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α..

5) Ο έλεγχος παρέλαβε στις 26.10.2023 από την εξουσιοδοτημένη προς τούτο από την προσφεύγουσα λογίστρια κα αποκόμματα από τις εκτυπώσεις του μηχανήματος POS της επιχείρησης, όπως και επιστολή από μία από τις τράπεζες που έχουν χορηγήσει συσκευή POS στην προσφεύγουσα, συντάχθηκε δε για τα παραπάνω το με αριθμό /26.10.2023 πρακτικό συνάντησης. Στην επιστολή αυτή αναφέρεται ότι δεν μπορεί να χορηγηθεί κατάσταση ακυρωμένων συναλλαγών από χρήση χρεωστικών/πιστωτικών καρτών, καθότι οι συναλλαγές αυτές δεν αποτυπώνονται στα συστήματα της τράπεζας.

6) Ο έλεγχος εξέτασε τα αποκόμματα από τη συσκευή POS, τα οποία δεν φέρουν ημερομηνία και απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ως αόριστους, καθώς από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν δεν προσδιορίστηκε ούτε κατ' ελάχιστο ο αριθμός των ακυρωθέντων συναλλαγών, ή ο χρόνος που έλαβαν χώρα οι ακυρώσεις των συναλλαγών αυτών, ώστε να συσχετισθούν με τα ακυρωθέντα παραστατικά πωλήσεων, ή με τις ακυρώσεις των πωλήσεων κάποιων ειδών.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν στερήθηκε του δικαιώματός της προηγούμενης ακρόασης και επιπλέον οι έγγραφες απόψεις της λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 7° Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:«...6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: ... Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της κοινοποιήθηκαν τα στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων είχε προβληθεί και στον έλεγχο και είχε απορριφθεί όπως αναφέρεται στην από 17/10/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής καθώς ο έλεγχος κατά την παρουσίαση των δεδομένων στο σημείωμα διαπιστώσεων, όσο και στην έκθεση ελέγχου, δεσμεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 17 και 17^Α του ν.4174/2013, όπως είχε κωδικοποιηθεί με τον ν.4987/2022 και όπως αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 5104/2024, περί φορολογικού απορρήτου.

Επειδή ο έλεγχος με βάση τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, αγορών και δαπανών της προσφεύγουσας του μηνός Μαΐου 2018 που τέθηκαν στη διάθεση του προσδιόρισε τον Συντελεστή Μικτού Κέρδους (Σ.Μ.Κ.) σε 46,33%.

Επειδή με βάση την επεξεργασία των αρχείων της ταμειακής μηχανής προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας στο ποσό των 917.791,25€ (λόγω μη αναγνώρισης ακυρώσεων πωλήσεων) και εν συνεχεία ο Σ.Μ.Κ. επί κόστους πωληθέντων προσδιορίστηκε σε 13,46%

Επειδή από έρευνα του ελέγχου στα πληροφοριακά συστήματα της υπηρεσίας εντοπίστηκαν έξι επιχειρήσεις με παρόμοιο αντικείμενο με την προσφεύγουσα. Από τα στοιχεία των ομοειδών επιχειρήσεων προσδιόρισε Σ.Μ.Κ. 18,249%, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες 36 και 37 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων που να θεωρεί ότι ανταποκρίνονται καλύτερα ως πηγή συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τον Σ.Μ.Κ. 46,33% για τους λόγους που αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 27 έως 36 της οικείας έκθεσης ελέγχου αλλά προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της με την εφαρμογή του Σ.Μ.Κ. 15,86% $[(13,46\% + 18,25\%)/2]$. Συνεπώς, δεν υπήρχε δυσμενής κρίση σε βάρος της προσφεύγουσας σχετικά με τα δεδομένα των ομοειδών επιχειρήσεων που επιλέχθηκαν από τον έλεγχο και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17.10.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ...../2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	31.829,54
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	18.382,16
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024)	9.191,08
Σύνολο για καταβολή	27.573,24

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Α/Α

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.