



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.03.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 411

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», εφεξής ΚΦΔ.
 - 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - 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 1069/4-3-2014 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 από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

- α) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018
- β) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών καπνιστού, φόρος εισοδήματος ύψους 8.165,10€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 4.082,55€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.055,34€, ήτοι συνολικό ποσό 13.302,99€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 158.226,81€, έναντι 70.772,18€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και β) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 11.732,38€.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 14.096,74€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 5.391,35€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4987/2022 2.695,67€, ήτοι συνολικό ποσό 8.087,02€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 155.033,86€, έναντι 70.192,17€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./30.04.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο αυτών, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης της προσφεύγουσας επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παράνομη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, λόγω μη έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης ή απόφασης έγκρισης της μεθόδου από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, ούτε ιδιαίτερης εντολής ελέγχου.
2. Αναιτιολόγητη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους έχουν καταργηθεί, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να βασίζεται σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση που δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. Η αιτιολογία ότι δεν επιτρέπονται οι ζημιογόνες χρήσεις δεν συνάδει με την κοινή λογική.
3. Παράνομος ο έλεγχος, διότι κατά τη διενέργεια λογιστικού ελέγχου δεν εντοπίζεται καμία ουσιαστική παράβαση, η πληρωμή με μετρητά αφορά σε ελάχιστα τιμολόγια στο σύνολο του κύκλου εργασιών και κυρίως δεν βρέθηκε καμία παράβαση που να εξειδικεύεται στην υπ' αριθ. Ε. 2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ήτοι 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). Το βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης'.
4. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου υποκαθιστούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και η εφαρμογή τους λειτουργεί ως κύρωση.
5. Το σύνολο των πληρωμών γινόταν με τραπεζικές εξοφλήσεις. Η εξόφληση με μετρητά έγινε σε προμηθευτές, των οποίων τα παραστατικά στην πλειοψηφία τους ήταν κατά ελάχιστα ευρώ μεγαλύτερα των 500,00€ και το απαιτούσε ο ίδιος ο προμηθευτής.
6. Κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής δεν έχουν συνυπολογιστεί τα αποθέματα προηγούμενης χρήσης. Οι τιμές πώλησης των αναφερόμενων προϊόντων δεν έχουν σχέση με αυτές που προσδιόρισε ο έλεγχος.
7. Μη νόμιμες οι πράξεις που αφορούν συμπληρωματικό Φ.Π.Α. λόγω έλλειψης αιτιολογίας. Μοναδική αιτιολογία για την έκδοση των πράξεων που αφορούν Φ.Π.Α. και πρόστιμα Φ.Π.Α. αποτελούν οι διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου με βάση τις έμμεσες τεχνικές. Δεν

προσδιορίζεται επακριβώς η αξία που αναλογεί στο Φ.Π.Α. που εξέπεσε και ωφελήθηκε. Μη νόμιμη η απόρριψη της έκπτωσης Φ.Π.Α..

8. Ο έλεγχος κατά παράβαση της παρ. 3 της Ε. 2047/05-07-2023 εγκυκλίου δεν προέβη σε επιμερισμό Φ.Π.Α. από πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών αλλά τα συμπεριέλαβε όλα συλλήβδην σε ενιαίο συντελεστή.
9. Εφαρμογή του κανόνα ne bis in idem. Με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου που προσδιορίστηκε βάσει του άρθρου 58 παρ. 4 του Ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο ύψους 4.082,55€ και 2.695,67€ αντίστοιχα. Θα έπρεπε να εφαρμοστεί η ευμενέστερη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 100,00€.
10. Μη νόμιμη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011. Αντισυνταγματική η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ' επίκληση της αρχής της μη αναδρομικής επιβολής φόρου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....9. Αν, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, ο ελεγκτής διαπιστώσει παράβαση που αφορά χρονικό διάστημα ή είδη φορολογίας τα οποία δεν καλύπτονται από την εντολή ελέγχου και οι σχετικές αξιώσεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή, ο ελεγκτής ζητά αμέσως από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης την έκδοση εντολής για τον έλεγχο της διαπιστούμενης παράβασης».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.): «1..... Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....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 ελέγχους».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 στο άρθρο 4 της Α 1008/20-01-2020 (ΦΕΚ 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 ότι: «Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της ΔΟ.Υ ή του Ελεγκτικού Κέντρου».

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω διατάξεων και των σχετικών εγκυκλίων οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου δύναται να εφαρμόζονται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα, ο υπάλληλος πρέπει να φέρει εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο, πριν την έναρξη του ελέγχου και στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024. Περαιτέρω, στην παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου ορίζεται ρητά σε ποιες περιπτώσεις ο ελεγκτής οφείλει να ζητά την έκδοση νέας εντολής ελέγχου και οι οποίες είναι η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων σε διαφορετικό χρονικό διάστημα ή σε άλλο είδος φορολογίας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο της με αρ./30.04.2024 εντολής του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν. 5104/2024, μέσω της πλατφόρμας «e-κοινοποίηση» της Α.Α.Δ.Ε., ως συνημμένη στην υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/10.05.2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το διάστημα 01/01/2018 - 31/12/2018.

Συγκεκριμένα, διενεργήθηκαν οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/23.07.2019, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι πληρούνταν οι

προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/13 (ΚΦΕ), για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ακολουθώντας, ο ελεγκτής της υπόθεσης εισηγήθηκε στις 13/09/2024 την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της «Αρχής των αναλογιών», η οποία έγινε αποδεκτή από τον προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης με την έκδοση της με αρ./13.09.2024 απόφασης έγκρισης.

Επειδή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα ΠΟΛ 1050/2014 και 1094/2014 αφορούν στο περιεχόμενο και στον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού και δεν περιλαμβάνουν τις περιπτώσεις των έμμεσων τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' του αυτού άρθρου, ήτοι της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Επειδή όπως εναργώς προκύπτει από τα ανωτέρω, ζήτημα παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται. Η φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε νομότυπα στην προσφεύγουσα την οικεία εντολή ελέγχου, στην οποία συμπεριλαμβανόταν και η φορολογία εισοδήματος. Η έκδοση νέας εντολής ελέγχου ή η τροποποίηση της παλαιάς, λόγω προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (εν προκειμένω της αρχής των αναλογιών), δεν προβλέπεται από τις διατάξεις και δεν απαιτείται. Περαιτέρω, ούτε η απόφαση έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής περί επιλογής της έμμεσης μεθόδου απαιτείται να κοινοποιείται στον φορολογούμενο, ο οποίος σε κάθε περίπτωση είχε το δικαίωμα βάσει του άρθρου 33 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. να ζητά με αίτησή του αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω μη έκδοσης και κοινοποίησης απόφασης έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, καθώς και νέας εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «..... 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου

εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή

των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....».

Επειδή εν προκειμένω, στο φορολογικό έτος 2018 πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα της προσφεύγουσας να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες στο άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης κατά το φορολογικό έτος 2018 το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας ανήλθε στο ποσό των 5.882,90€, το οποίο υπολειπόταν κατά 4.065,14€ των πραγματικών προσωπικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν το ίδιο έτος συνολικού ύψους 9.948,04€ (7.548,04€ Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών- κωδ. 049 της δήλωσης + Ενοίκιο για κύρια κατοικία 2.400,00€ - κωδ. 811 της δήλωσης).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 32 του Ν.5104/2024 σε συνδυασμό με την απόφαση 1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και των Εγκυκλίων Ε2015/2020, Ε2016/2020 και συνεκτιμώντας τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής της, επέλεξε να εφαρμόσει την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, περ.' α της παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, για τον προσδιορισμό των εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών στη φορολογία του Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2018.

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι καταχρηστικά η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε το εισόδημά της από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσο τρόπο μολονότι ο λογιστικός προσδιορισμός ήταν εφικτός και δεν διαπιστώθηκαν ουσιαστικές παρατυπίες στα λογιστικά αρχεία.

Επειδή σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούνται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, η οποία σχετίζεται με τον ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, αλλά ούτε η προϋπόθεση της περίπτωσης β' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου, η οποία αναφέρεται σε διαπιστωθείσες παραβάσεις της επιχείρησης, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 32 ΚΦΔ ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα αλυσιτελώς προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους έχουν καταργηθεί, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να βασίζεται σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση που δεν παράγει έννομα αποτελέσματα καθώς και ότι η αιτιολογία ότι δεν επιτρέπονται οι ζημιογόνες χρήσεις δεν συνάδει με την κοινή λογική. Η επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους αποτελεί μια εκ των βασικών ελεγκτικών επαληθεύσεων ης Α1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (5.1.1.4), στο πλαίσιο της οποίας διερευνώνται αποκλίσεις από έτος σε έτος. Σε κάθε περίπτωση, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής αναφορικά με τους αρνητικούς συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους στα έτη 2018-2020 (-42,16% στο φορολογικό έτος 2018, -13,17% στο φορολογικό έτος 2019 και -10,73% στο φορολογικό έτος 2020) αποτελούν ισχυρή ένδειξη ότι στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν απεικονίζεται η πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αναπαιτιολόγητης εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., και λόγω μη διαπίστωσης ουσιαστικών παρατυπιών στα λογιστικά αρχεία της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«.....ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ...Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος..... 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.....».

Επειδή, στο άρθρο 21§§1&2 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,ορίζεται ότι:

«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 στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) 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 (ΦΕΚ 167Α') με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013: «....Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: 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 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες 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 εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες 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 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του

οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, τις ακόλουθες δαπάνες με το αιτιολογικό ότι δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά εγγραφής, είτε λόγω μη εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ημερ/νία	Παραστατικό	Προμηθευτής	Καθ. Αξία Βιβλίων	Μη εκπ/νη δαπάνη	Σχόλια ελέγχου
8/3/2018			953,50	953,50	Στα παραστατικά αναγράφεται ως τρόπος εξόφλησης "μετρητά". Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά αποδεικτικά εξόφλησης αλλά καρτέλα από τον προμηθευτή, από την οποία επιβεβαιώνεται ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με μετρητά. Η καθαρή αξία εκάστοτε τιμολογίου, που υπερβαίνει το όριο των 500€, δεν εκπίπτει από τα εισοδήματα του φορ.έτους 2018, σε συνέχεια των διατάξεων του αρθ.23 παρ.β' του ν.4172/2013, διότι δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
14/3/2018			514,60	514,60	
11/4/2018			506,38	506,38	
3/5/2018			919,00	919,00	
16/5/2018			1.006,60	1.006,60	
24/5/2018			651,73	651,73	
31/5/2018			520,00	520,00	Αφορά σε αγορά προϊόντων, για την οποία δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το σχετικό αποδεικτικό εξόφλησης. Η καθαρή αξία του τιμολογίου δεν εκπίπτει από τα εισοδήματα του φορ.έτους 2018, σε συνέχεια των διατάξεων του αρθ.23 παρ.β' του ν.4172/2013, διότι δεν αποδεικνύεται ότι αυτό εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
9/8/2018			1.066,00	1.066,00	Αφορά σε αγορά προϊόντων, για την οποία δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το σχετικό αποδεικτικό εξόφλησης. Η καθαρή αξία του τιμολογίου δεν εκπίπτει από τα εισοδήματα του φορ.έτους 2018, σε συνέχεια των διατάξεων του αρθ.23 παρ.β' του ν.4172/2013, διότι δεν αποδεικνύεται ότι αυτό εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
6/8/2018			810,90	810,90	Στα παραστατικά αναγράφεται ως τρόπος εξόφλησης "μετρητά". Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά αποδεικτικά εξόφλησης αλλά καρτέλα από τον προμηθευτή, από την οποία επιβεβαιώνεται ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με μετρητά. Η καθαρή αξία εκάστοτε τιμολογίου, που υπερβαίνει το όριο των 500€, δεν εκπίπτει από τα εισοδήματα του φορ.έτους 2018, σε συνέχεια των διατάξεων του αρθ.23 παρ.β' του ν.4172/2013, διότι δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
20/8/2018			773,40	773,40	
19/9/2018			775,00	775,00	
1/10/2018			616,50	616,50	Αφορούν σε αγορά προϊόντων, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά αποδεικτικά εξόφλησης. Η καθαρή αξία των τιμολογίων δεν εκπίπτει από τα εισοδήματα του φορ.έτους 2018, σε συνέχεια των διατάξεων του αρθ.23 παρ.β' του ν.4172/2013, διότι δεν αποδεικνύεται ότι αυτά εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
15/10/2018			762,46	762,46	
25/10/2018			681,61	681,61	
28/11/2018			505,60	505,60	Στο παραστατικό αναγράφεται ως τρόπος εξόφλησης "μετρητά". Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά αποδεικτικά εξόφλησης αλλά καρτέλα από τον προμηθευτή, από την οποία επιβεβαιώνεται ότι η εξόφληση του τιμολογίου έγινε με μετρητά. Η καθαρή αξία του τιμολογίου, που υπερβαίνει το όριο των 500€, δεν εκπίπτει από τα εισοδήματα του φορ.έτους 2018, σε συνέχεια των διατάξεων του αρθ.23 παρ.β' του ν.4172/2013, διότι δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
28/12/2018			669,10	669,10	
Σύνολο μη εκπ/νων δαπανών φορ.έτους 2018				11.732,38	

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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 με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίζει στοιχεία, ικανά να αποδομήσουν την κρίση του ελέγχου, αναφορικά με την μη εκπεσιμότητα των παραπάνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της. Ειδικότερα, σε ότι αφορά το ΤΔΑ/25.10.2018, εκδόσεως της εταιρείας «.....» συνολικής αξίας 845,20€ (καθαρής αξίας 681,61€) η προσφεύγουσα συνυποβάλλει την καρτέλα πελάτη της προαναφερθείσας εταιρείας, από την οποία προκύπτει ότι μέρος της ανωτέρω συναλλαγής (ποσό 400,00€) εξοφλήθηκε με κατάθεση στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας στην τράπεζα Eurobank στις 05.11.2018 και το υπόλοιπο ποσό ύψους 445,21€ εισπράχθηκε σε μετρητά στις 16.11.2018. Η εν λόγω δαπάνη, βάσει των ανωτέρω κρίνεται μη εκπεστέα, δεδομένου ότι δεν εξοφλήθηκε εξ' ολοκλήρου με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ενώ ακόμη και για το ποσό των 400,00€ που φέρεται να εξοφλείται μέσω τραπεζικού λογαριασμού, δεν προσκομίζονται σχετικά τραπεζικά παραστατικά που να το επιβεβαιώνουν. Περαιτέρω, αναφορικά με τις συναλλαγές με τον προμηθευτή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι εξοφλούνταν με καταθέσεις μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρούνταν από τον προμηθευτή στην τράπεζα EUROBANK, τις οποίες και επικαλείται χωρίς ωστόσο να προσκομίζει κατάλληλα δικαιολογητικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, ως προς την εκπεσιμότητα των προαναφερόμενων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 στο άρθρο 27 παρ. 8 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «*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.....».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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)».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«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 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για

την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία 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 δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να 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...».

Επειδή εν προκειμένω στις σελ. 15-23 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης περιγράφεται αναλυτικά και διεξοδικά η εφαρμοσθείσα μέθοδος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 ανά κατηγορία Φ.Π.Α. (Τσιγάρα 0%, Είδη παντοπωλείου 13%, Είδη παντοπωλείου 23%).

Η φορολογική αρχή, αξιοποιώντας τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας και έπειτα από εξέταση των τιμολογίων αγοράς και πώλησης του φορολογικού έτους 2018, προέβη στην επαλήθευση του κόστους πωληθέντων για κάθε κατηγορία χωριστά και υπολόγισε με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους και εφαρμόζοντάς το επί του κόστους πωληθέντων προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το οικείο φορολογικό έτος.

Ειδικότερα, για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων στο είδος «ΤΣΙΓΑΡΑ», η φορολογική αρχή αξιοποιώντας τα δεδομένα προηγούμενων ελέγχων σε ομοειδείς επιχειρήσεις και αναλύοντας στοιχεία αγορών και προτεινόμενες τιμές διάθεσης, καθώς πρόκειται ουσιαστικά για διατιμημένο είδος, προσδιόρισε τον δείκτη mark-up (ποσοστό κέρδους επί των αγορών) στο 0,03 (3,0%).

Για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων στα ΕΙΔΗ ΠΑΝΤΟΠΩΛΕΙΟΥ ΜΕ 13% ΚΑΙ 24%, η φορολογική αρχή προχώρησε σε δειγματοληπτικούς συσχετισμούς των τιμών αγοράς και πώλησης των εμπορευόμενων ειδών, καθώς και των αντίστοιχων δεικτών mark-up, στηριζόμενη στα στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης. και προσδιόρισε τον μέσο δείκτη mark-up στο 0,30 (30%). Ο συγκεκριμένος δείκτης κρίθηκε ως αντιπροσωπευτικός της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης, καθώς αφενός επιβεβαιώθηκε από τα λογιστικά αρχεία της κι αφετέρου συνάδει με τη γενικότερη οικονομική και επιχειρηματική λογική της διενέργειας εμπορικών πράξεων για την επίτευξη κέρδους (σε αντίθεση με τους αρνητικούς δείκτες που δηλώνει η ίδια η επιχείρηση).

Με την προσθήκη των αποκρυσταλλωμένων πωλήσεων στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018, το συνολικό περιθώριο Μ.Κ. (%Μ.Κ.) επί των πωλήσεων διαμορφώνεται πλέον σε 22,66% (από το δηλωθέν -72,90%), προσεγγίζοντας το αντίστοιχο περιθώριο Μ.Κ. (23,0%) που αναφέρεται στην από 05-03-2021 έκθεση της Επιτροπής Ανταγωνισμού με θέμα «Κλαδική έρευνα στον κλάδο παραγωγής, διανομής και εμπορίας βασικών καταναλωτικών ειδών και ιδίως ειδών διατροφής, καθώς και ειδών καθαριότητας και προσωπικής υγιεινής» συγκεκριμένα για το έτος 2018.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος της απόδειξης βάσει του άρθρου 77 του Ν. 5104/2024, δεν ανταπέδωσε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 ήταν διαφορετικό από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος. Ισχυρίζεται ότι οι τιμές που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή δεν ήταν ορθές, προσκομίζοντας ένα αρχείο excel με διαφορετικές τιμές πώλησης κατ' είδος, χωρίς ωστόσο αυτές να επαληθεύονται από τα λογιστικά αρχεία της. Περαιτέρω η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τα αποθέματα της προηγούμενης περιόδου και τις

πωλήσεις λιανικής. Ωστόσο, για τον προσδιορισμό της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης λήφθηκε υπόψη το σύνολο των πωλήσεων κατά το φορολογικό έτος 2018, καθώς και τις αγορές του ιδίου έτους (δεδομένου ότι η επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών στις 16.02.2018).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, οι διαπιστώσεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης όπως αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κρίνονται ορθές και αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελειών του ελέγχου αναφορικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, που απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον έβδομο και όγδοο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Επειδή με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), ότι προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία

περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2016/2020: «Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2047/2023: «.....2. Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα

(απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις ελέγχου εποχιακών επιχειρήσεων με έμμεσες τεχνικές, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία λειτούργησε η επιχείρηση.

3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των 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, 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 εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος.

Περαιτέρω, οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, για τις οποίες δεν απαιτείται η ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής (π.χ. σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό, καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα), λαμβάνονται υπόψη στον επιμερισμό της τυχόν διαφοράς στις εκροές κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με τη χρήση έμμεσων μεθόδων.....».

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α., προσδιορίζοντας τόσο τις φορολογητέες εκροές όσο και τις φορολογητέες εισροές, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτό προσδιορίστηκε στην φορολογία εισοδήματος. Συνέταξε δε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συνιστά και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Δεδομένου μάλιστα ότι στο πλαίσιο εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών κατέστη εφικτός ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων ανά συντελεστή Φ.Π.Α. τόσο οι προσαυξημένες βάσει ελέγχου εκροές όσο και ο φόρος αυτών υπολογίστηκαν αναλόγως, χωρίς να απαιτείται εν προκειμένω επιμερισμός του Φ.Π.Α.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Αναφορικά με τον ένατο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την υπό κρίση φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι: «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.

Επειδή, στο άρθρο 58 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την υπό κρίση φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι: «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».

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής ο κανόνας ne bis in idem, και ως εκ τούτου θα έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 100,00€ ως ευνοϊκότερη κύρωση.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επέβαλε το προβλεπόμενο πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 (ο οποίος κωδικοποίησε τον Ν. 4174/2013) και ίσχυε έως 18/04/2024 στη φορολογία εισοδήματος και της παρ. 2 του άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 στη φορολογία του Φ.Π.Α., ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου που ίσχυε τόσο κατά το χρόνο υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. όσο και κατά το χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ και παρ. 2 του Ν. 5104/2024) και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Επειδή το πρόστιμο των 100,00€ προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4987/2022, το οποίο αφορά διαφορετικές περιπτώσεις που δεν άπτονται της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δέκατο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 43^A του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό. 2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί

κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα	Εισφ. Αλληλεγγύης
0 – 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,20%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

4.α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους εισπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

β) Η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013: «49. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. 50. Για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία στον ιδιωτικό τομέα. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34....74. Για το φορολογικό έτος 2022 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στον δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α καταργείται για όλα τα εισοδήματα του άρθρου αυτού που αποκτώνται από την 1η.1.2023 και εφεξής.»

Επειδή με την υπ' αριθμό 2563/2015 Απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 10), διευκρινίζεται: «Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στη μεν παράγραφο 1 ότι: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στη παράγραφο 5 ότι: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τις διατάξεις αυτές σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους. Περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι, συγκεκριμένα, η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531,3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2469-2471/2008 Ολομ., 2113/1963 Ολομ.). Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται επίσης ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε όμως υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία φορολογικών στοιχείων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (βλ. ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, 3348-9/2005 επταμ., 2972, 2974/2001 επταμ.)»

Με τη σκέψη 12, διευκρινίζεται: « 12. Επειδή, όσον αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 29 ν. 3986/2011, αυτή επιβάλλεται σε φορολογούμενους με εισόδημα που υπερβαίνει ένα κατώτερο χρηματικό όριο, και που, επομένως, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, έχουν και μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα και μπορούν, ως εκ τούτου, να συμβάλλουν, αυτοί και όχι οι μειωμένου εισοδήματος συμπολίτες τους, στην κάλυψη των δημοσιονομικών αναγκών της χώρας. Η εισφορά επιβάλλεται «με δεδομένη την εξόχως δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας, με το τεράστιο δημοσιονομικό έλλειμμα και το υπέρογκο δημόσιο χρέος και με γνώμονα το δημοσιονομικό συμφέρον της χώρας» και προς τον σκοπό της άμεσης

αντιμετώπισης της εν λόγω δημοσιονομικής κατάστασης με συμμετοχή κάθε πολίτη στην προσπάθεια αυτή και ανάλογα με την ικανότητά του να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη.

Συνεπώς, πρόκειται για οριστική χρηματική παροχή προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και παρέχεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, με σκοπό την κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ήτοι προς εξυπηρέτηση γενικότερου κρατικού σκοπού, η οποία, ενόψει των εννοιολογικών αυτών χαρακτηριστικών της, συνιστά φόρο (βλ. ΣτΕ 1972/2012 Ολομ.). Εξάλλου, όπως ελέχθη (σκέψη 7), αντικείμενο της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 3986/2011, το «ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα» των φυσικών προσώπων των οικονομικών ετών 2011-2015, «πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο».... Από τις διατυπώσεις αυτές του ανωτέρω άρθρου, συνάγεται ότι οι έννοιες του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος, επί των οποίων επιβάλλεται η εισφορά, λαμβάνονται όπως έχουν παγίως καθορισθεί από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Τούτο προκύπτει, περαιτέρω, και από την πρόβλεψη της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ότι η εισφορά βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 74 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ενώ όπου ο νομοθέτης θέλησε να διαφοροποιηθεί από το σύστημα του εν λόγω Κώδικα το όρισε ρητώς, όπως στις ανωτέρω περιπτώσεις των εξαιρουμένων από την βάση επιβολής της εισφοράς εισοδημάτων και στην περίπτωση του εδ. β' της παρ. 2 του ως άνω άρθρου 29 με την οποία απέκλεισε, κατά τον καθορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος", την εφαρμογή του άρθρου 19 του κώδικα αυτού, ήτοι την κάλυψη με παραστατικά στοιχεία της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος και τελικώς προσδιορισθέντος βάσει της ετήσιας (τεκμαρτής) δαπάνης. Συνεπώς, το άρθρο 1 παρ. 1 εδ. β' της προσβαλλομένης αποφάσεως, που ορίζει ότι: «Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα εφαρμοστεί η ειδική εισφορά προκύπτει μετά από τη σύγκριση των τεκμηρίων του άρθρου 16 [του Κ.Φ.Ε.] και του εισοδήματος (δηλωθέν όλων των πηγών και αφορολόγητα), λαμβάνοντας το μεγαλύτερο από αυτά» περιγράφει απλώς την προβλεπόμενη σχετικώς στο νόμο (Κ.Φ.Ε και ν. 3986/2011 - άρθρο 29) διαδικασία και δεν καθορίζει το πρώτον το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επομένως, τα προβαλλόμενα ότι η επίδικη εισφορά έχει επιβληθεί με νομοθετική διάταξη αόριστη ως προς τον καθορισμό του αντικειμένου της, καθώς δεν προσδιορίζεται επακριβώς στο νόμο η έννοια του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος επί του οποίου επιβάλλεται, το οποίο προσδιορίζεται το πρώτον με την ανωτέρω διάταξη της προσβαλλομένης κανονιστικής απόφασης, κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος), πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα».

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει

μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η φορολογική αρχή υπολόγισε και επέβαλε ορθά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.055,34€, επί του μη δηλωθέντος εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι η επιβολή της καταργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 49, 50 και 74 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 για τα εισοδήματα μεταγενέστερων φορολογικών ετών (από το 2020 και έπειτα).

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	8.165,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	4.082,55€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.055,34€
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.302,99€

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

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην	14.096,74€

επόμενη περίοδο	
Διαφορά φόρου	5.391,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του Ν. 4987/2022	2.695,67€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.087,02€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.