



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1313

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

4. Τη από **10/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης:

α) της υπ' αριθμ./**11-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019**,

β) της υπ' αριθμ./**11-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020**,

γ) της υπ' αριθμ./**11-06-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01.01.2019– 31.12.2019**,

δ) Της υπ' αριθμ./**11-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2020– 31.12.2020** και

ε) της υπ' αριθμ./**11-12-2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου **54 ν. 4987/2022 (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024))**, φορολογικού έτους **2024**, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./**11-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους **142.604,65€**, πλέον προστίμου άρθρου **58** του ΚΦΔ ποσού **71.302,33€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **28.396,52€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **242.303,50€**.

β) Με την υπ' αριθ./**11-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους **116.629,44€**, πλέον προστίμου άρθρου **58** του ΚΦΔ ποσού **58.314,72€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **174.944,16€**.

γ) Με την υπ' αριθ./**11-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2019–31.12.2019**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους **16.699,87€**, πλέον προστίμου άρθρου **58Α** του ΚΦΔ ποσού **8.349,94€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **25.049,81€**.

δ) Με την υπ' αριθ./**11-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2020–31.12.2020**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους **6.707,68€**, πλέον προστίμου άρθρου **58Α** του ΚΦΔ ποσού **3.353,84€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **10.061,52€**.

ε) Με την υπ' αριθμό/**11.12.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου **54 ν. 4987/2022 (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024))**, φορολογικού έτους **2024**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **250,00€**, για το φορολογικό έτος **2024**, λόγω μη ανταπόκρισής της στην με αριθμό/**03-07-2024** πρόσκληση για διάθεση λογιστικών

αρχείων την φορολογική περίοδο 01.01.2019 -31.12.2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν. 4308 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 53 παρ. 2 και 11 του ν.5104/2024.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 10-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «.....», η οποία κατά την υπό κρίση περίοδο τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Κατόπιν εκδόσεως για την προσφεύγουσα, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, της υπ' αριθ./13-05-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Παράλληλα, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ./03-07-2024 **αίτημα παροχής πληροφοριών** του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με το οποίο η προσφεύγουσα καλείτο να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα από αυτήν φορολογικά βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων ετών. Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω αίτημα, **προσκόμισε στις 20/09/2024** τα εξής: α) χορήγηση προέγκριση άδειας στο υπό ίδρυση κατάστημα της προσφεύγουσας, β) απόσπασμα πρακτικού για την προέγκριση χορήγησης άδειας, γ) αντίγραφο αποδεικτικού υποβολής ΑΠΔ για το 2019 και δ) κινήσεις τρεχουσών εισφορών για το 2019, αλλά **δεν προσκόμισε** το σύνολο των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων, εντός της νόμιμης προθεσμίας, κατά παράβαση του άρθ. 53 παρ.2 του ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης εισοδήματος, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη α) ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή μετά από σχετική πρόσκληση όλα τα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία, β) ότι η προσφεύγουσα βαρύνεται με πρόστιμα μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2017, 2018, 2020 και 2024, γ) ότι οι πωλήσεις της επιχείρησης για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 είναι μικρότερες των αγορών εμπορευμάτων και δ) ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας παρουσιάζει ζημίες τουλάχιστον για τρία συναπτά φορολογικά έτη, έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28§1 περ. β', γ' και στ' και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με βάση **κάθε διαθέσιμο στοιχείο**, ήτοι χρησιμοποίησε τα στοιχεία των αγορών, πωλήσεων και του συντελεστή πωλήσεων ανά αγορών όπως προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες που βρίσκονται στην ίδια περιοχή κατά τις ίδιες χρονικές περιόδους (2019-2020), σε σχέση με το συντελεστή πωλήσεων ανά αγορών επί των αγορών που εμφανίζει η προσφεύγουσα.

Στη συνέχεια, κατόπιν της κοινοποίησης από τον έλεγχο του υπ' αριθ./06-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα βιβλία της επιχείρησης καθώς και στοιχεία αγορών και δαπανών τα οποία έλαβαν από τη Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης αρ. πρωτ./19-11-2024 και τα οποία ελήφθησαν υπόψη με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήξει στις παρακάτω λογιστικές διαφορές:

Αιτιολογία λογιστικής διαφοράς	Φορολογικό έτος	
	2019	2020
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' ν.4172/2013 (εξόφληση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500€, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής)	69.952,04	100.515,12
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 ν.4172/2013 (μη προσκόμιση στοιχείων εξόδων)	42.474,29	13.550,21
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 περ. ιδ' ν.4172/2013 (δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.)	90.635,12	80.880,91
Σύνολο λογιστικών διαφορών	203.061,45	194.946,24

Παράλληλα από τον έλεγχο με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, τα ακαθάριστα έσοδα επαναπροσδιορίστηκαν με τη χρήση μέσου συντελεστή (πωλήσεων προς αγορές) δείγματος τριών ομοειδών επιχειρήσεων και προέκυψε για το έτος 2019 συντελεστής 1,5993 και για το έτος 2020 συντελεστής 1,5086, με αποτέλεσμα τα καθαρά κέρδη να επαναπροσδιοριστούν με τη σειρά τους ως ακολούθως:

	Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020
Κόστος πωληθέντων δήλωσης	388.151,61	354.646,43
Συντελεστής πωλήσεων προς αγορές τρίτων	1,5993	1,5086
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	620.770,87	535.019,60
Μείον ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	349.187,77	345.511,74
Αποκρυβέντα έσοδα	271.583,10	189.507,86
Πλέον λογιστικές διαφορές	203.061,45	194.946,24
Αποτελέσματα βιβλίων	-142.189,78	-101.024,71
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα	271.583,10	189.507,86
Πλέον λογιστικές διαφορές	203.061,45	194.946,24
Αποτελέσματα ελέγχου	332.454,77	283.429,39

Ως προς τον Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους α) 1/1/2019-31-12-2019, προέκυψαν συνολικές διαφορές ύψους 33.023,14€ από την αύξηση των εκροών και 4.047,25€ από τη μη προσκόμιση τιμολογίων αγορών και β) 1/1/2020-31-12-2020, προέκυψαν συνολικές διαφορές ύψους 17.731,09€ από την αύξηση των εκροών και 1.786,16€ από τη μη προσκόμιση τιμολογίων αγορών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού

που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και αναιτιολόγητη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 Ν.4172/2013, λόγω μη πληρώσεως των εκεί αναφερομένων προϋποθέσεων.
2. Παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών της επιχείρησής της με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.
3. Παράνομη προσθήκη λογιστικών διαφορών, όταν τα ακαθάριστα έσοδα έχουν προσδιορισθεί με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός Έλεγχος» του ΚΦΔ, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, στο άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου 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**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» αναφέρονται τα εξής:

«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.

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. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Κ.Φ.Δ. η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς: α) η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή μετά από σχετική πρόσκληση όλα τα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία, β) η προσφεύγουσα βαρύνεται με πρόστιμα μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2017, 2018, 2020 και 2024, γ) οι πωλήσεις της επιχείρησης για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 είναι μικρότερες των αγορών εμπορευμάτων και δ) η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας παρουσιάζει ζημίες τουλάχιστον για τρία συναπτά φορολογικά έτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρανόμως, άνευ νομίμου βάσεως και αιτιολογίας, η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη με έμμεσες τεχνικές κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 Ν.4172/2013 καθώς:

- Ουδόλως συντρέχει η προϋπόθεση της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. καθώς οι φερόμενες ως διαπιστωθείσες παραβάσεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν παρουσιάζουν τέτοια βαρύτητα, ώστε να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις γενικές διατάξεις. Εξάλλου, πρόκειται για απλές διαπιστώσεις εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής, οι οποίες ουδόλως κρίθηκε με δύναμη δεδρασμένου, αν πράγματι στοιχειοθετούνται.
- Ουδόλως συντρέχει η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. καθώς δια των υπ' αριθ./20-09-2024 και/19-11-2024 Υπομνημάτων της, προσκομίσθηκαν ενώπιον του ελέγχου τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.
- Ουδόλως συντρέχει η προϋπόθεση της περ. στ' της παρ.1 του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. καθώς η ως άνω προϋπόθεση, όπως αυτή προστέθηκε στο εν λόγω άρθρο μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 14 του Ν.5073/2023, ρητώς εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα.

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σχετικά με τη μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας για εφαρμογή έμμεσου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, σημειώνεται ότι τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες από την ελεγκτική αρχή καθώς στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος χρήσεων 2019 και 2020, και διαπιστώθηκε ότι μέχρι και τη σύνταξη του υπ' αριθ./06-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της επιχείρησής της που όφειλε να τηρεί και να προσκομίσει, παρότι της είχε κοινοποιηθεί η με αριθμό/03-07-2024 πρόσκληση προσκόμισης, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Περαιτέρω, από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2020 πληρείται, επιπλέον, η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, η οποία αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου, όπως η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, η οποία δεν κρίνεται με βάση το ύψος της αποκρουβείσας αξίας, αλλά μόνο η διαπίστωση της παράβασης αρκεί.

Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη, ότι τα δηλωθέντα εισοδήματά της δεν καλύπτουν ούτε τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής της για τα υπό κρίση έτη.

Ως εκ τούτου, καλύπτονται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, και ορθώς έγινε προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε πλημμέλεια κατά την εφαρμογή των διατάξεων της μεθόδου προσδιορισμού εσόδων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 με αποτέλεσμα το πόρισμα του ελέγχου να είναι εσφαλμένο, καθώς αφενός προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της στηριζόμενη αποκλειστικά στις αγορές, τις πωλήσεις και τον συντελεστή πωλήσεων προς αγορές που αφορούν δήθεν «ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες που βρίσκονται στην ίδια περιοχή κατά τις ίδιες χρονικές περιόδους κατά τα έτη 2019 και 2020», δίχως να παραθέσει οιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο που να αφορά τις επιχειρήσεις αυτές και το οποίο θα τεκμηρίωνε ότι οι επιλεγείσες επιχειρήσεις πράγματι αποτελούν «ομοειδείς» επιχειρήσεις και αφετέρου όλως αυθαίρετως πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της επιχείρησής της λογιστικές διαφορές, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίσθηκαν με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της μεθοδολογίας που εφαρμόσε για τον προσδιορισμό της φορολογικής της υποχρέωσης, πριν την οριστικοποίησή τους και πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καθόσον στις 15/11/2024 της κοινοποιήθηκε το με αρ. πρωτ./06-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Άρθ. 33 ΚΦΔ, πλην όμως δεν ανταποκρίθηκε με υποβολή σχετικού υπομνήματος προς την Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προκειμένου να αμφισβητήσει τη μεθοδολογία του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1 του ΚΦΔ, 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.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης) γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου και η τελευταία είχε την δυνατότητα να προβάλει τις αντιρρήσεις της επ' αυτών ή ακόμη να ζητήσει να της χορηγηθούν πρόσθετα στοιχεία στα οποία στηρίζονταν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, και ειδικότερα οι διαπιστώσεις του που αφορούν τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στο δείγμα.

Επειδή κατ' εφαρμογή της Ε. 2015/2020, με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, μπορούν να αντληθούν στοιχεία από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο, τα οποία δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Στα διαθέσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος συμπεριλαμβάνονται ενδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τέτοια δε στοιχεία μπορούν να είναι μεταξύ άλλων, οι αγορές, το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, 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, το απασχολούμενο προσωπικό, 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, ακόμη και τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών, ο έλεγχος, ελλείψει λογιστικών αρχείων και συνακόλουθης αδυναμίας διενέργειας λογιστικού προσδιορισμού και ενώ λειτούργησε, εντός του προβλεπόμενου στο άρθρο 28 του ΚΦΕ, τρόπου προσδιορισμού του εισοδήματος, ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έλαβε υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο, χρησιμοποιώντας τα στοιχεία των αγορών, πωλήσεων και του συντελεστή πωλήσεων προς αγορές όπως προκύπτει από τρεις (3) ομοειδείς επιχειρήσεις που βρίσκονται στην ίδια γεωγραφική περιοχή κατά τις ίδιες χρονικές περιόδους με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο με παροχή καθίσματος αλλά όχι σερβιρίσματος, σε σχέση με το συντελεστή πωλήσεων προς αγορές επί των αγορών που εμφανίζει η προσφεύγουσα, ενώ ως προς το σκέλος του κόστους, προέβη σε όλες τις απαραίτητες ελεγκτικές ενέργειες αναγνωρίζοντας δαπάνες για τις οποίες προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, ενώ για τις υπόλοιπες που απερρίφθησαν, παρατίθεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος πίνακας στον οποίο αποτυπώνονται αναλυτικά οι εν λόγω δαπάνες καθώς και ο λόγος για τον οποίο αυτές δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, καθώς ελλείψει νομίμων παραστατικών που δεν προσκομίστηκαν με ευθύνη της προσφεύγουσας, δεν προέκυψε ότι το δικαίωμα έκπτωσης είχε ασκηθεί υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Επειδή, διαπιστώθηκε ως προς την τήρηση των συναλλαγών της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ανακρίβεια στην απεικόνιση αυτών και ειδικότερα δυσαναλογία μεταξύ κόστους και εσόδων. Συγκεκριμένα, οι αγορές εμπορευμάτων για το 2019 ανέρχονται σε 388.151,61€ και οι πωλήσεις για το ίδιο έτος σε 349.187,77€, ενώ για το 2020 οι αγορές εμπορευμάτων ανέρχονται σε 354.646,43€ και οι πωλήσεις σε 345.511,74€. Συνεπώς διαπιστώθηκε αναξιοπιστία ως προς την τήρηση του λογιστικού της συστήματος.

Επειδή, κατά την επαλήθευση του συντελεστή των πωλήσεων δια των αγορών, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι ήταν ιδιαίτερα χαμηλός και για τα δύο έτη, συγκρινόμενος με τους αντίστοιχους συντελεστές ομοειδών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2019 ο συντελεστής πωλήσεων δια των αγορών για την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας ανήλθε σε 0,8996 έναντι του 1,5993 των ομοειδών επιχειρήσεων και για το φορολογικό έτος 2020 ο συντελεστής πωλήσεων δια των αγορών για την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας ανήλθε σε 0,9742 έναντι του 1,5086 των ομοειδών επιχειρήσεων. Με τη χρήση του μέσου όρου των ομοειδών επιχειρήσεων και τον τύπο $ΠΩΛΗΣΕΙΣ = ΑΓΟΡΕΣ * (ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ/ΑΓΟΡΩΝ)$ προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σε €620.770,86 (€388.151,61 x 1,5993) για το 2019 και σε €535.019,60 (€354.646,43 x 1,5086) για το 2020.

Επειδή, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας με τη μέθοδο του κάθε διαθέσιμου στοιχείου, η οποία δεν εφαρμόζεται μονομερώς, ήτοι, μόνο για τον προσδιορισμό των ακαθαρσίτων εσόδων, αλλά λαμβάνονται υπόψη και οι δαπάνες που πραγματοποίησε στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθότι ο έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος, όπως καθιερώθηκε με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, αποσκοπεί στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω μη τήρησης ή προσκόμισης των βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματος. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι όλως αυθαιρέτως η φορολογική αρχή πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της επιχείρησής της λογιστικές διαφορές, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίσθηκαν με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022 (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2024, η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από **10/12/2024** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ** και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, β) της υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, γ) της υπ' αριθ. /11-06-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου

01.01.2019– 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, δ) της υπ' αριθ./11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2020– 31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και ε) της υπ' αριθ./11-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

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

- 1. Η με αριθμό/11.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019**

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	142.604,65
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	71.302,33
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	28.396,52
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	242.303,50

- 2. Η με αριθμό/11.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020**

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	116.629,44
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	58.314,72
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	174.944,16

- 3. Η με αριθμό/11.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	16.699,87
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	8.349,94
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	25.049,81

- 4. Η με αριθμό/11.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020**

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	6.707,68
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	3.353,84
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	10.061,52

5. Η με αριθμό/11.12.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)), φορολογικού έτους 2024: 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.