



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07/05/2025

Αριθμός απόφασης: 775

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Την από 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./05-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ./05-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ./05-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της υπ' αριθμ./05-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της υπ' αριθμ./05-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθμ./05-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/05-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 36.765,74 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 18.382,87 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.354,15 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **60.509,33 €**.

2. Με την με αριθμό/05-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 35.174,37 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 17.587,19 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.305,75 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **61.011,14 €**.

3. Με την με αριθμό/05-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 16.511,87 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 8.255,93 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **24.767,80 €** και δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσό 6.302,69 €.

4. Με την με αριθμό/05-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 23.762,70 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 11.881,35 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **35.644,05 €** και δεν της αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσό 3.902,84 €.

5. Με την με αριθμό **..../05-12-2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **15.000,00 €** (30.000,00 X 50%), λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών αρχείων txt που δημιουργήθηκαν από τους Φορολογικούς Μηχανισμούς ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου και, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 και 4 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

6. Με την με αριθμό **..../05-12-2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **17.500,00 €** διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις :

α) Μη διαφύλαξη των φορολογικών αρχείων txt που δημιουργήθηκαν από τους Φορολογικούς Μηχανισμούς ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου και, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 και 4 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Ποσό καταλογισμού : 30.000,00 X 50% = **15.000,00 €**

β) Δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα δεν τήρησε βιβλίο απογραφής, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4308/2014, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Ποσό καταλογισμού : **2.500,00 €**

Δυνάμει της υπ' αριθμ./29-04-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων φορολογικών ετών 2018 και 2019, στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο σιδηρικών, χρωμάτων και τζαμιών σε εξειδικευμένα καταστήματα».

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 3.646,19 € για το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 1.164,52 € για το φορολογικό έτος 2019, οι οποίες αφορούν σε δαπάνες που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά παράβαση του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013.

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπου διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος της προσφεύγουσας, με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους προσδιορισμού εισοδήματος διότι :

Α) Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία με κατάληξη .txt των φορολογικών ετών 2018

και 2019, που δημιουργήθηκαν από τους φορολογικούς μηχανισμούς ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου και, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013. Για την ανωτέρω παράβαση, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου με αριθμό και /05-12-2024 φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Β) Μη τήρηση βιβλίου απογραφής των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, συνεπώς μη τήρηση λογιστικών αρχείων του άρθρου 3 ν. 4308/2014.

Γ) Διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2018 - 18/07/2018: ΑΤΒ/21-11-2018: ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ - ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΑΡ.58^Α Ν.4174/2013 - ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 250,00 €.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2019 - 19/09/2019: ΑΤΒ/30-01-2020: ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ - ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΑΡ.58^Α Ν.4174/2013 - ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 500,00 €.

Δ) Για το φορολογικό έτος 2018 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, ισηγήθηκε, με το με αρ. πρωτ. /27-08-24 έγγραφο του, την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, η οποία και εγκρίθηκε με την από 30/08/2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή του, τις αγορές και τις χονδρικές πωλήσεις της επιχείρησης, καθώς για τις λιανικές πωλήσεις δεν προσκομίστηκαν τα αρχεία txt. των φορολογικών μηχανισμών ΕΑΦΔΣΣ, προσδιόρισε αρχικά την αναλογία του περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους, εκάστου έτους. Ακολούθως, βάσει της μέσης αναλογίας τιμής πώλησης/τιμή αγοράς που προέκυψε, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τη σχέση : Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ /Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων, με αποτέλεσμα για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν στο ποσό των 279.838,09 € και για το φορολογικό έτος 2019 στο ποσό των 275.712,19 €. Παράλληλα, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη :

1. Εσφαλμένη και μη νόμιμη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου διότι :

- Η διάταξη του άρθρου 28 (η προσφεύγουσα εσφαλμένα αναφέρει άρθρο 27) του Ν.4172/2013 δεν παρέχει νόμιμη νομοθετική εξουσιοδότηση και συνεπώς είναι ανεφάρμοστη.
- Η εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 προϋποθέτει τη διαπίστωση του κύρους των βιβλίων και

στοιχείων.

- Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να παρέχεται από τη φορολογική αρχή πλήρης τεκμηρίωση των προϋποθέσεων εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής.
- 2. Άκυρη η επιβολή προστίμου για τη μη διαφύλαξη φορολογικών μηχανισμών – Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ και 54Ε εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4714/2020, δηλαδή την 31/07/2020. Εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 40 παρ. 14 του Ν.4410/2016 και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου θα πρέπει να μεταρρυθμιστούν.
- 3. Έλλειψη αιτιολογίας της από 05/01/2024 έκθεσης ελέγχου.
- 4. Εσφαλμένος τρόπος ελέγχου για τον υπολογισμό συνολικού φορολογητέου εισοδήματος και φορολογητέων εκροών.
 - Η επιχείρησή της εμπίπτει στο ρυθμιστικό περιεχόμενο της ΠΟΛ1019/2015 και εξαιρείται από τη διενέργεια απογραφής.
 - Δεν συντρέχει η περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και γενικότερα δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ως άνω νόμου.
 - Εσφαλμένη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών
- 5. Στο ΦΠΑ δεν προβλέπεται μέθοδος έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού φορολογητέων εκροών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης και μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών.

Επειδή στο άρθρο 27 παρ. 1 του Ν.5104/2024 ορίζεται : *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 στο άρθρο 83 παρ. 31 του Ν.5104/2024 ορίζεται : *«31. Με απόφαση του Διοικητή: α) ...β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα,...».*

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

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

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

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

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

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 στην παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, (προγενέστερο ΚΦΔ) ορίζεται : «2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα **καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου**».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου **εκδόθηκε η με αριθμό Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν **ειδικότερα θέματα** ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλην προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοίκησης (Πολ.1050/2014) δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου[προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. adhocΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή, η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργεί επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύει τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4174/2013 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο

πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κανονιστική πράξη (Πολ. 1050/2014) που αφορά τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκε άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια η κανονιστική πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με την οποία δίνονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

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

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

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

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

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

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

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:

A. 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.

B. 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 κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προέβη στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχων διότι διαπιστωθήκαν τα ακόλουθα :

Φορολογικό έτος 2018

1) Διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ΑΤΒ/21-11-2018: ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΑΡ.58^Α Ν.4174/2013 - ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 250,00 €, της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

2) Η προσφεύγουσα δεν διαφύλαξε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία (*.txt) των Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου και, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όσον αφορά στην ορθή καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων – εξόδων των στοιχείων λιανικής πώλησης-ΑΛΠ, που εκδόθηκαν.

3) Μη διενέργεια απογραφής εντός του ελεγχόμενου έτους, συνεπώς μη τήρηση λογιστικών αρχείων του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 και συγκεκριμένα του βιβλίου απογραφής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 και ο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Ν.4987/2022.

4) Το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσής του, όπως αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα :

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2018	ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-1.887,36	
ΤΟΚΟΙ ΗΜΕΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	0,14	0,64
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-1.887,22	0,64
ΔΑΠΑΝΕΣ 2018	ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΦΟΡΟΙ	263,67	
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	356,82	22,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	620,49	22,00
	-1.266,87	-21,36

Φορολογικό έτος 2019

1) Διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ΑΤΒ/30-01-2020: ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΑΡ.58^Α Ν.4174/2013 - ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 500,00 €, της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

2) Η προσφεύγουσα δεν διαφύλαξε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία (*.txt) των Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου και, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όσον αφορά στην ορθή καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων – εξόδων των στοιχείων λιανικής πώλησης-ΑΛΠ, που εκδόθηκαν.

3) Μη διενέργεια απογραφής εντός του ελεγχόμενου έτους συνεπώς μη τήρηση λογιστικών αρχείων του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 και συγκεκριμένα του βιβλίου απογραφής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 και ο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Ν.4987/2022.

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

Επειδή ενόψει των αναφερθέντων και δεδομένου ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, αφού διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας, πρότεινε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, ως καταλληλότερης, η οποία έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με την από 15/11/2024 απόφασή του.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί της ακυρότητας του προστίμου για τη μη διαφύλαξη φορολογικών μηχανισμών

Επειδή, στο άρθρο 13§2 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 (ΕΛ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό

διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή στο άρθρο 40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1.Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή στο άρθρο 57 του Ν.5104/2024 ορίζεται :

«2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. [4308/2014](#) (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά

ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. [4308/2014](#). Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. [...]

4. Το πρόστιμο της παρ. 2 είναι αυτοτελές. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 2, το πρόστιμο της παρ. 2 μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Ειδικά εάν το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου της παρ. 2, το πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου για την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης ή της μη υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 1438/2018) « ... η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣΤΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. φ. δ - βλ. ΣΤΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣΤΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκασή της υπόθεσης από το

διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣΤΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλία επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣΤΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλία επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣΤΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣΤΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, ... , C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας».

Επειδή οι προσβαλλόμενες με αριθμό/05-12-2024 και/05/12/2024 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα, εκδόθηκαν βάσει της παραγράφου 2 και 4 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ., καθώς η διαπίστωση της περιγραφόμενης στις προσβαλλόμενες πράξεις παράβαση έγινε μετά την έναρξη ισχύος του Ν.5104/2024, ήτοι μετά την 19/04/2024, συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι σύννομες, με τα οριζόμενα στο σχετικό άρθρο. Η επικαλούμενη δε, διάταξη της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του Ν.4410/2016, αφορά σε παραβάσεις Φ.Η.Μ. που ουδόλως σχετίζονται με την παράβαση της μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών μηνιών και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί. Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης με εφαρμογή των διατάξεων επιβολής προστίμου, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης των σχετικών παραβάσεων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, ενώ κρίσιμος χρόνος στην υπό κρίση περίπτωση είναι ο χρόνος **διαπίστωσης της παράβασης**.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της από 05/01/2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ακόλουθους ισχυρισμούς :

- 1) Η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν προέβη σε ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, προκειμένου να διαπιστώσει αν υπήρχε διαθέσιμο εισόδημα στα ελεγχόμενα έτη.
- 2) Χρησιμοποιήθηκε εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή και μη αναλογικά ένα δείγμα εμπορευμάτων (59 προϊόντα για το 2018 και 50 προϊόντα για το 2019), για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων της. Ο μέσος

συντελεστής διαμορφώθηκε χωρίς να ληφθεί το σύνολο των κωδικών εμπορευμάτων, αλλά μέρος των χονδρικών πωλήσεων. Εφόσον ο έλεγχος δεν μπορούσε να διαμορφώσει τον μέσο συντελεστή κέρδους με βάση τα συνολικά στοιχεία της επιχείρησης, όφειλε να προσφύγει σε στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων.

3) Ένα μεγάλο ποσοστό των χρωμάτων δεν πωλούνταν ως λευκό, αλλά γινόταν πρόσμιξη του λευκού χρώματος με χρωστική ουσία, με αποτέλεσμα να πωλείται το λευκό χρώμα σε διαφορετικές τιμές και ως εκ τούτου να απομένει στην προσφεύγουσα ένα μικρό κέρδος και η αναλογία αγοράς πώλησης να είναι πολύ μικρή.

4) Δεν υπολογίστηκε φύρα στα προϊόντα της. Η προσφεύγουσα επικαλείται φύρα 20%.

5) Ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε την ποσοστιαία σε επί της % συμμετοχή εκάστου εμπορεύματος επί του συνολικού ποσού του δηλωθέντος εισοδήματος εκάστου έτους.

6) Ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε το ποσό της παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων της, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε είδους δαπάνης που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα.

7) Δεν υφίσταται υποχρέωση απογραφής της επιχείρησής της, σύμφωνα με την ΠΟΛ1019/2015.

8) Η έμμεση τεχνική ελέγχου εφαρμόζεται στην περίπτωση που καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και η εξαγωγή οικονομικών αποτελεσμάτων. Μη ορθώς εφαρμόστηκε η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 1, ήτοι «το μικτό κέρδος που δηλώθηκε από την επιχείρηση υπολείπεται αυτού που εξήυρε ο έλεγχος κατά την επαλήθευσή του», διότι η διάταξη αυτή δεν ίσχυε κατά τις χρήσεις 2018 και 2019, αλλά για τις μεταγενέστερες χρήσεις.

9) Για τη συνδρομή της παράβασης της μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων προϋποτίθεται η αποστολή δύο προσκλήσεων, ενώ η διοίκηση επικαλείται μόνο το με αρ. πρωτ./01-05-204 έγγραφο αίτημα.

10) Επικαλείται συγκεκριμένα τιμολόγια, βάσει των οποίων ο έλεγχος χρησιμοποίησε για την εξεύρεση της αναλογίας μέση τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς, που όμως καταχωρήθηκαν από τον έλεγχο εσφαλμένα με αποτέλεσμα να υπολογίζεται μεγάλη αναλογία.

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

«Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#). [...]

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

Άρθρο 6

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

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

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δόθηκαν διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) **Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση.** Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα

λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία, καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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.

Ε. Λοιπά θέματα

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου και προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 :

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. [...]

6. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο της κατά τα ως άνω οριζόμενα ειδικής διοικητικής διαδικασίας - ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου το οποίο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο της επανεξέτασης της πράξης, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Επίσης, μπορεί να υποβάλλει γραπτά ερωτήματα σε άλλες καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίες, εφόσον κρίνουν σκόπιμο, μπορούν να προωθούν στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. την υποβολή ερωτημάτων προς έκδοση γνωμοδότησης στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν.

7. Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαινόμενοι εντός των τασσομένων προθεσμιών, σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της και λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς και τα στοιχεία που προσκομίζει με την ενδικοφανή της προσφυγή η προσφεύγουσα, η Υπηρεσία μας, με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2025 ΕΜΠ/31-03-2025 έγγραφο, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διευκρινίσεις σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με τα στοιχεία που επικαλείται η προσφεύγουσα. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, ανταποκρινόμενος, απέστειλε το με αρ. πρωτ./29-04-2025 έγγραφο. Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω έγγραφο της φορολογικής αρχής, την από 05/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καθώς και τα στοιχεία φακέλου της υπόθεσης, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

Επειδή η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ΚΦΕ ορίζει ότι λαμβάνονται υπόψη τα δηλούμενα εισοδήματα και όχι τυχόν ποσά που μπορεί να προκύπτουν είτε από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, είτε από δωρεές που δηλώνονται προκειμένου να καλύψουν τεκμήρια αγοράς περιουσιακών στοιχείων, καθώς δεν έχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως λανθασμένα επιλαμβάνεται η προσφεύγουσα, αλλά αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία της δήλωσης. Περαιτέρω, ως προς τις δαπάνες διαβίωσης, λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και ως εκ τούτου ορθώς δεν λήφθηκε υπόψη η διάθεση των περιουσιακών στοιχείων του συζύγου της.

Σε κάθε περίπτωση, στην κρινόμενη περίπτωση υφίσταται και η προϋπόθεση της παραγράφου 1 περ. α' (μη διαφύλαξη των φορολογικών μνημών και των αρχείων των ΦΗΜ) και β' (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων) του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και σύμφωνα με το άρθρο αυτό το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις **αθροιστικά ή διαζευκτικά** των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των κρινόμενων ετών προέβη στις ακόλουθες ενέργειες. Προσδιόρισε το πραγματικό ύψος του συντελεστή μικτού κέρδους, βάσει των παραστατικών χονδρικών πωλήσεων (εφόσον δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τα ηλεκτρονικά αρχεία των λιανικών πωλήσεων), που αποτελούν περίπου το 63% των συνολικών πωλήσεων για το 2018 και 65% για το 2019, λαμβάνοντας στοιχεία από τα αρχεία των τιμολογίων που προσκομίστηκαν, σε συνδυασμό με τα τιμολόγια αγοράς και τις συγκεκριμένες τιμές αγοράς των εμπορευμάτων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε διεξοδικά τα είδη που εμπορεύεται η προσφεύγουσα, διέκρινε αυτά με την μεγαλύτερη συναλλακτική κίνηση, τα επέλεξε ως τα πιο αντιπροσωπευτικά, καθώς αποτελούν τουλάχιστον το 90% των αγορών και εξήγαγε τα ασφαλέστερα συμπεράσματα, χωρίς να θίγεται η αξιοπιστία του ελεγκτικού δείγματος, καθώς επιτεύχθηκε η ενδεδωγμένη διασπορά. Έτσι, ο έλεγχος κατάφερε να αποδώσει τα αποτελέσματα, αφού προηγουμένως παρέθεσε αναλυτικά στις διαπιστώσεις του, όλους τους πίνακες από τους οποίους εξήχθησαν τα δεδομένα του.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο δεν λήφθηκε υπόψη ότι υπάρχουν προϊόντα, συμπυκνώματα χρωμάτων, που προστίθενται στα βασικά λευκά χρώματα, προκειμένου να παραχθούν καινούρια χρώματα. Τα εμπορεύματα αυτά δεν πουλιούνται ανεξάρτητα, αλλά το κόστος τους ενσωματώνεται στις πωλήσεις των νέων προϊόντων, χωρίς περαιτέρω επεξηγήσεις, ήτοι σε ποια προϊόντα χρησιμοποιούνται τα εν λόγω εμπορεύματα και σε τι αναλογίες, τις ποσότητες που πουλήθηκαν ως τελικό προϊόν και τις ποσότητες που πιθανόν πωλήθηκαν αυτούσια τα επίμαχα αυτά εμπορεύματα, εφόσον από την επισκόπηση των πινάκων που συνέταξε ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι κάποιες ποσότητες έχουν πωληθεί ανεξάρτητα, χωρίς προσμίξεις.

Επειδή ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% στα πωλούμενα εμπορεύματα, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας διαμορφώνοντας τις τελικές αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υπολογισμού φύρας τυγχάνει αναληθής. Περαιτέρω η επίκληση της προσφεύγουσας περί ύπαρξης ποσοστού φύρας 20% στα είδη σιλικόνης, στα χρώματα, στους αφρούς και τα χημικά προβάλλεται προδήλως αόριστα και αβάσιμα, καθώς με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας πρόκειται για τεράστιο ποσοστό φύρας. Η παραπάνω ποσότητα φύρας που επικαλείται η προσφεύγουσα, η οποία ανάγεται σε αρκετές εκατοντάδες κιλά ετησίως, δεν παραπέμπει σε φύρα, αλλά σε καταστροφή πρώτων υλών, που σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να καλύπτεται με σχετικά πρωτόκολλα καταστροφής, που

στα πλαίσια του ελέγχου δεν εντοπίστηκαν. Άλλωστε το πρωτόκολλο καταστροφής είναι αναγκαίο στοιχείο, προβλεπόμενο από τις αναφορές της ΠΟΛ.1003/2014. Ειδικότερα στις παρ. 3.1 και 3.2 της ΠΟΛ.1003/2014 για την έννοια/έκταση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων, καθώς και στην παρ. 5.5.1 της ίδιας απόφασης αναφέρεται η «γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε το ποσό της παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων της, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε είδους δαπάνης που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα, τυγχάνει αναληθής, διότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των κρινόμενων φορολογικών ετών λαμβάνοντας ως βάση υπολογισμού το κόστος πωληθέντων, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων της επιχείρησης. Περαιτέρω για τον προσδιορισμό του κέρδους, έλαβε υπόψη τις δαπάνες που καταχωρήθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα στα βιβλία της επιχείρησής της και δηλώθηκαν από την ίδια στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των κρινόμενων φορολογικών ετών. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 των Ε.Λ.Π. : «3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο».

Επειδή στο άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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 στην ΠΟΛ1019/2015 ορίζεται :

«1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 , όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 .

2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:

2.39. Εμπορία χρωμάτων βερνικιών στόκων και λοιπών συναφών (λιανικώς ή κυρίως λιανικώς).»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. πρωτ./29-04-2025 έγγραφο του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, οι χονδρικές πωλήσεις της επιχείρησης της προσφεύγουσας ανέρχονται στο 63% των συνολικών πωλήσεων για το 2018 και στο 65% για το 2019, ενώ ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών σε κάθε ελεγχόμενο έτος. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν ανήκει στις εξαιρέσεις που ορίζονται για την απαλλαγή από την τήρηση βιβλίου απογραφής και ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος.

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

Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου μπορούν να εφαρμοστούν εάν συντρέχει μία τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων της συγκεκριμένης διάταξης.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων, για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές. Συνεπώς, η ύπαρξη μεγαλύτερων οικογενειακών δαπανών σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα σε ένα έτος, δίνει τη δυνατότητα στη Φορολογική Αρχή, να προσδιορίσει το εισόδημα και με έμμεσες τεχνικές, πέραν του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, χωρίς αυτό να αποτελεί απόδειξη φοροδιαφυγής, την οποία ο ελεγχόμενος καλείται να δικαιολογήσει. Επιπρόσθετα, από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης αρκεί η πλήρωση μίας εκ των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι για την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να είναι αδύνατος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις, αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για την επιβολή προστίμου για τη μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων προϋποθέτει την αποστολή δύο προσκλήσεων, τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος, καθώς από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει τέτοια προϋπόθεση.

Επειδή τέλος, με το με αρ.πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2025 ΕΜΠ/31-03-2025 έγγραφο, η Υπηρεσία μας ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης τη διενέργεια σχετικών επαληθεύσεων και την αποστολή των πορισμάτων της, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, καθώς στις σελίδες 27, 28 και 29 της ενδικοφανούς προσφυγής παρατίθενται τιμολόγια αγοράς που, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καταχωρήθηκαν εσφαλμένα από τον έλεγχο με αποτέλεσμα να προκύπτει μεγαλύτερος συντελεστής μικτού κέρδους.

Σε απάντηση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης απέστειλε το με αρ. πρωτ./29-04-2025 έγγραφο, με το οποίο διευκρινίζει ότι «από τον έλεγχο ελήφθησαν τα τιμολόγια αγοράς με τις τιμές ανά μονάδα μέτρησης, όπως ακριβώς εκδόθηκαν από τον προμηθευτή, τα οποία προσκόμισε η επιχείρηση στον έλεγχο και βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της. Σε περιπτώσεις που δεν υπήρχε ακριβής ταύτιση των περιγραφόμενων αγαθών, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το αγαθό για το οποίο προκύπτει η αναλογία προς όφελος της ελεγχόμενης οντότητας»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ώστε να αποδεικνύει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο του ελάχιστου δυνατού ποσοστού που προσδιόρισε ο έλεγχος. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε αυθαίρετα τα ποσοστά μικτού περιθωρίου κέρδους, αλλά στηρίχθηκε στις τιμές αγοράς και στην ελάχιστη τιμή πώλησης των προϊόντων ανά συντελεστή Φ.Π.Α., όπως αυτές ίσχυσαν κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παράνομου καταλογισμού Φ.Π.Α. με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αντίθετα προς τις κοινοτικές οδηγίες και την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου*». Εξάλλου, από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σε

συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 3 ΣΕΕ, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα, τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του Φ.Π.Α. που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή (βλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Menci, σκέψη 18 και ΔΕΕ μειζ. συνθ. 26.2.2013, C-617/10, ?kerberg Fransson, σκέψη 25).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) :
«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :
«Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

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

Επειδή, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ορίζεται :

«...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 στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 05/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή οι από 05/12/2025 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, πόρισμα το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό/**05-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	60.509,33 €	60.509,33 €

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

2. Η με αριθμό **..../05-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	61.011,14 €	61.011,14 €

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

3. Η με αριθμό **..../05-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠ.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00	24.767,80 €	24.767,80 €
Ποσό για έκπτωση	6.302,69 €	0,00	0,00

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

4. Η με αριθμό **..../05-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠ.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00	35.644,05 €	35.644,05 €

Ποσό για έκπτωση	3.902,84 €	0,00	0,00
------------------	------------	------	------

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

5. Η με αριθμό **..../05-12-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	15.000,00 €	15.000,00 €

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

6. Η με αριθμό **..../05-12-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	17.500,00 €	17.500,00 €

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

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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.