



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20-5-2025

Αριθμός απόφασης: 947

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1) Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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 με ημερομηνία κατάθεσης ...**2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ:.....**, κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **01.01.2019-31.12.2019**, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-01-2025** 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:

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018**, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο (μετά από εισαγωγή) ετοίμων ενδυμάτων, φόρος ύψους **16.577,82€**, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού **8.288,92€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **24.866,73€**, κατόπιν διαπίστωσης ότι α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους **6.955,40€** προς επιχειρήσεις Ε.Ε. (κυπριακές, βουλγαρικές, ιταλικές) για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού **1.669,79€** και β) λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού **13.516,80€** ενδοκοινοτικών αποκτήσεων **56.320,00€** και γ) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού **1.391,73€** δαπανών **6.220,09€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019**, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους **23.420,11€**, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού **11.710,06€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **35.130,17€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της συνακόλουθα των

αποκρυσφισών φορολογητέων εκροών σε 61.410,77€ με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 32 του Ν.5104/2024 και κατόπιν διαπίστωσης ότι α) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 9.769,50€ προς επιχειρήσεις Ε.Ε. (κυπριακές, βουλγαρικές, γερμανικές) για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 2.344,68€ και β) λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 6.336,84€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων 26.403,50€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από-2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Ν.4172/2013, του, σε εκτέλεση της υπ'αρ. ... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο επιτόπιος έλεγχος δεν διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις της.
- 2) Μη τήρηση της διαδικασίας διοικητικής συνεργασίας από τα κράτη-μέλη στα οποία εδρεύουν οι συναλλασσόμενοί της, προκειμένου να επιβεβαιωθούν οι επίμαχες συναλλαγές (δεν στάλθηκε ερώτημα στη 14^η Διεύθυνση ΦΠΑ-Τμήμα VIES από τη φορολογική αρχή).
- 3) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
- 4) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 5) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
- 6) Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας (αρ. 27 παρ. 1 περ. α' Ν. 4987/2022). Εσφαλμένη η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου (της αρχής των αναλογιών) και ελλιπής αιτιολογία. Η ύπαρξη παράβασης σε ένα φορολογικό έτος δεν δίνει τη δυνατότητα ελέγχου με έμμεσες τεχνικές ελέγχου σε άλλο ελεγχόμενο έτος.

Ως προς το 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, στις παρ. 1, 2 και 7 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των

φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

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

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.[..] 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, καθώς, όπως προβλέπεται από τη νομοθεσία, ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κάτι που δεν συνέβη στην περίπτωση της.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (Βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817).

Εν προκειμένω, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκε από τη Φορολογική Αρχή ο διαδικαστικός τύπος του ελέγχου (επιτόπιος έλεγχος) και πάλι ο προσφεύγων δεν υφίσταται βλάβη επί της ουσίας, αφού η τήρηση του ανωτέρω τύπου δεν θα είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ.....2024 αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων Για την παραλαβή δε των προσκομισθέντων αρχείων συντάχθηκε η με αρ.πρωτ.....-2024 «Απόδειξη παραλαβής βιβλίων και στοιχείων» και το με αριθμό-2024 «Πρακτικό συνάντησης» και διενεργήθηκαν κανονικά όλες οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα έγγραφα, ώστε να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επισημαίνει δε ότι μόνον η αναφορά στην έκθεση ελέγχου της παράβασης δεν επαρκεί

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

Επειδή, στο άρθρο 33 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου

και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 76 του ν.5104 /19.04.2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στερηή πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 77 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή 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. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε 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, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη 2018-2019, οριζόταν ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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..»

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος....4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: «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 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013....

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

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

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....

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 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, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο εισοδήματος της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, βάσει των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 (η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018-2019 τηρούσε απλογραφικά βιβλία).

Στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Σύμφωνα με την από 11-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, (σελ. 24) του, ο αρμόδιος ελεγκτής διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, παρ.1 περ, β' στα υπό κρίση έτη 2018 και 2019, λόγω υφιστάμενων παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων τόσο στο έτος 2018 για τις οποίες είχαν εκδοθεί σε βάρος της οι με αρ. πράξεις επιβολής προστίμου από τον προϊστάμενο της όσο και στο έτος 2019 οι με αρ. πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 από τον προϊστάμενο της

Επιπλέον στο έτος 2018 από έλεγχο που προηγήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.955,40€ και ΦΠΑ 1.669,29€ (ήτοι: α) έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «....., καθαρής αξίας ύψους 2.555,00€ και ΦΠΑ ποσού 613,20€, β) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του, καθαρής αξίας ύψους 799,20€ και ΦΠΑ ποσού 191,81€, γ) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του καθαρής αξίας ύψους 1.598,80€ και ΦΠΑ ποσού 383,71€ και δ) πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του καθαρής αξίας ύψους 2.002,40€ και ΦΠΑ ποσού 480,57€, παραβάσεις για τις οποίες δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμων, αλλά εκδόθηκε η υπ' αριθ.2023

οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του σε εκτέλεση των υπ' αριθ.-2023,2023 και-2023 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του. Κατά της πράξης αυτής ασκήθηκε η με αρ.πρωτ. ...-2024 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αρ.-2024 απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ακολουθώντας, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ της προσφεύγουσας όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής της (χονδρικό εμπόριο (μετά από εισαγωγή) ετοιμών ενδυμάτων) εδρεύουσας επί της οδού ... από την 05/09/2023 (επί της οδούμέχρι την 04/9/2023 και επί της- υποκατάστημα), ο αρμόδιος ελεγκτής ζήτησε με το από11-2024 εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ.-2024 έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών (mark up method) (περ. α' αρθ. 32§1 του Ν.5104/2024) . Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

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

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

στο άρθρο 5 παρ 1, ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.».

Στο άρθρο 11 παρ. 1 ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή

από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού....».

Στο άρθρο 12 παρ. 1 περ. γ ότι: «1. Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2: γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

στο άρθρο 13 ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας,

Στο άρθρο 15 παρ. 1 ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. 2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στον φόρο στον οποίο χορηγήθηκε αριθμός φορολογικού μητρώου για σκοπούς ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας με τον οποίο πραγματοποίησε την απόκτηση, εφόσον δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον: α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.»

Στο άρθρο 16 παρ. 1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά...»

Στο άρθρο 18 παρ. 1 ότι: «1. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η

ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.»

στο άρθρο 24 ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)... ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο... 2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

στο άρθρο 28 ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)...ββ)...γγ)...

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β)...γ) ...δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' , καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές..... 3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.».

Στο άρθρο 30 ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.3. Το

δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18

Στο άρθρο 32 ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ» επισημαίνεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.
- β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.
- γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.
- δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

- α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες. Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Υ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Τ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής

απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στο ΣΤ' τμήμα – Διοικητικής Συνεργασίας & Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ της Α.Α.Δ.Ε., 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα ΣΤ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ..... Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ «...γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή

μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C- 409/04, C-184/05, (C-84/09). Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24). Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. C-146/05, σκέψη 24). Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, όπως προκύπτει από την από-2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του στο πλαίσιο των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ 1293/2019, ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στις ελεγχόμενες περιόδους διενήργησε πωλήσεις προς τις επιχειρήσεις της Ε.Ε. (όπως αποτυπώνονται στους πίνακες της οικείας έκθεσης ελέγχου σελ.10-12), και εξέδωσε τιμολόγια, τα οποία καταχωρήθηκαν στους υποβαλλόμενους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και στα λογιστικά βιβλία της, χωρίς χρέωση ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 6.955,40€ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 και συνολικής καθαρής αξίας 9.769,50€ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019. Επιπλέον, προέβη σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ιταλικές και ουγγρικές επιχειρήσεις (όπως αποτυπώνονται στους πίνακες της οικείας έκθεσης ελέγχου σελ.16-18), από τις οποίες έλαβε τιμολόγια τα οποία καταχωρήθηκαν στους υποβαλλόμενους

ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και στα λογιστικά βιβλία της συνολικής καθαρής αξίας **56.320,00€** φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 και συνολικής καθαρής αξίας **26.403,50€** φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019

Για τις ως άνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις η προσφεύγουσα δεν έθεσε υπόψη της φορολογικής αρχής, αλλά ούτε συνυπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή ικανά αποδεικτικά στοιχεία (όπως, μεταφορικά έγγραφα (cmr), θαλάσσιες φορτωτικές ζυγολόγιο και Packing list ή παραστατικά άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών κατά τη μεταφορά, από τα οποία να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την έδρα της προσφεύγουσας στο έδαφος των κρατών μελών της Ε.Ε. (Βουλγαρία, Ιταλία, Κύπρο), προκειμένου οι εν λόγω συναλλαγές να θεωρηθούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά το άρθρο 28 του Ν.2859/2000 και την ΠΟΛ.1201/1999, αλλά και στις περιπτώσεις που προσκομίσθηκαν θαλάσσιες φορτωτικές “Bill of landing” προς τις κυπριακές επιχειρήσεις αυτές διέφεραν από τα τιμολόγια που εκδόθηκαν και δεν έγιναν δεκτές καθώς επί αυτών εκτός από την προσφεύγουσα αναγράφονταν και άλλες επιχειρήσεις ως αποστολείς των εμπορευμάτων με αριθμό δεμάτων και μεικτό βάρος και με γενική περιγραφή του είδους ήτοι ρούχα (clothes) χωρίς να γίνεται ξεχωριστή αναφορά για το τι διακινεί η κάθε επιχείρηση, ενώ στα τιμολόγια αναγράφονταν ποσότητες (τεμάχια) ρούχων, με πιο συγκεκριμένη περιγραφή (πχ. παντελόνια, μπλούζες κ.α.), όχι όμως το βάρος των πωλούμενων εμπορευμάτων με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η ταυτοποίηση αυτών. Περαιτέρω ως παραλήπτης των εμπορευμάτων εμφανίζεται η Κυπριακή εταιρεία, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται με στοιχεία (όπως βεβαιώσεις για την παραλαβή τους, πληρωμές κλπ) εάν παρελήφθησαν τελικώς τα εμπορεύματα από τις κυπριακές επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου ορθώς για τις ως άνω αμφισβητούμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, από τη φορολογική αρχή δεν ενεργοποιήθηκε η διαδικασία της διοικητικής συνδρομής με τις αντίστοιχες αλλοδαπές φορολογικές αρχές, ως αποτέλεσμα της συνολικής εικόνας που είχε διαμορφωθεί για τις συγκεκριμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι τα εμπορεύματα διατέθηκαν στην Ελλάδα, και ότι εν λόγω πωλήσεις συνιστούν φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σε συντελεστή φόρου 24%

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τις ανωτέρω συναλλαγές απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ομοίως για τις ως άνω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικής καθαρής αξίας **56.320,00€** φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 και συνολικής καθαρής αξίας **26.403,50€** φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν έθεσε υπόψη της φορολογικής αρχής, αλλά ούτε συνυπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή επαρκή

αποδεικτικά στοιχεία (τα προσκομισθέντα cmr ήταν αδύνατον να συσχετισθούν με τα ληφθέντα τιμολόγια, καθώς διέφεραν τόσο ως προς τα κιλά όσο και ως προς τα είδη), όπως αποδείξεις πληρωμής ή παραστατικά άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών κατά τη μεταφορά, από τα οποία να αποδεικνύεται η μεταφορά και η παραλαβή των αγαθών στην έδρα της από το έδαφος των κρατών μελών της Ε.Ε. (Ιταλία, Ουγγαρία). Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 11, 30 του ν.2859/2000 και δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ (24%).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2019, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής ως προς τις επίμαχες ενδοκοινοτικές συναλλαγές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας ενεργοποιείται μόνο εφόσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση από κατηγορία ποινικής φύσης, η εφαρμογή του δε προϋποθέτει την ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (πρβλ ενδ ΕΔΔΑ 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψεις 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας , σκέψεις 25-28, καθώς και ΣτΕ Ολομ. ΣτΕ 4662/2012).

Επειδή, αόριστα γίνεται αναφορά από την προσφεύγουσα σε παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας καθώς δεν εξειδικεύεται από τον ίδιο σε τι συνίσταται η παραβίαση αυτή, ούτε και διευκρινίζεται σε ποια από τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αποδίδεται ποινική φύση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει ότι συντρέχει ποινική ή άλλη κυρωτική διαδικασία, ώστε να εξεταστεί αν πληρούνται τα κριτήρια Engel, ούτε έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου που να αφορά τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας (πρβλ ΣτΕ 359/2020, 2729/2020, 951/2018, 1993/2016)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 6 ΕΣΔΑ δεν συνάγεται ότι η φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να απέχει από την έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξης με την οποία καταλογίζεται ορισμένη παραβατική συμπεριφορά κατ' ενάσκηση της αρμοδιότητας της έως ότου εκδοθεί δικαστική απόφαση ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που αφορούν σε επιβολή φόρου και δεν έχουν ποινική φύση κατά την ΕΣΔΑ (πρβλ και ΣτΕ 68/2023, 359/2020).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 4^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Στην προκειμένη περίπτωση, καταλογίστηκαν οι διαπιστωθείσες διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν τίθεται.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 5^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022... 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο..»

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. 2016/2020 με θέμα: “Παροχή οδηγιών 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 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται

τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

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

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, στη παρ. 6 του άρθρου 30 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι:«6. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας αφενός τον ισχυρισμό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου ισχυρίζεται τη μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, που είχε σαν αποτέλεσμα να προσδιοριστούν με αναξιόπιστο τρόπο τα τελικά κέρδη της.

Ωστόσο, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, στην υπό κρίση περίπτωση διαπιστώθηκε ότι, λόγω της γενικόλογης περιγραφής των εμπορευμάτων επί των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων (αγορών και πωλήσεων) από τη φορολογική αρχή δεν κατέστη δυνατός ο συσχετισμός των αγορασθέντων εμπορευμάτων με τα πωληθέντα είδη.

Ομοίως, υπήρξε αδυναμία ελέγχου κλειστής αποθήκης και ορθής αποτίμησης αποθεμάτων στα καταστήματα απ' όπου διενεργούνται αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις από την προσφεύγουσα, καθώς στα τιμολόγια αγορών τα είδη περιγράφονται με γενικές κατηγορίες (π.χ. ρουχισμός, γυναικεία ρούχα κ.λ.π).

Στα εκδοθέντα τιμολόγια πωλήσεων δεν γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ των ειδών, (παντελόνια, μπλούζες, μπουφάν κ.α.), για παράδειγμα στο ίδιο τιμολόγιο πώλησης υπάρχει δύο φορές η περιγραφή του ίδιου είδους με διαφορετική τιμή πώλησης χωρίς ειδικότερη αιτιολόγηση, όπως κωδικούς ή ονομασίες ή ακόμα και διάκριση με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά όπως μέγεθος ή ποιότητα.

Από το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφή) της ίδιας της προσφεύγουσας που προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή, για τα καταστήματα του κεντρικού και του υποκαταστήματος στη ..., από τα οποία διενεργούνταν χονδρικές πωλήσεις, διαπιστώθηκε ότι τα είδη στο κεντρικό δεν απογράφηκαν με σαφή διάκριση, πχ. στην απογραφή κατά την 31/12/2018 απογράφηκαν δύο είδη με την ονομασία μπλουζοφορέματα, ενώ στο υποκατάστημα της κατά την 31/12/2018 απογράφηκαν διάφορα είδη μπουφάν, όπως α)

μπουφάν ανδρικό, β) μπουφάν γυναικεία μακριά, γ) μπουφάν γυναικεία κοντά, δ) μπουφάν αμάνικο, ε) μπουφάν γυναικεία και ε) μπουφάν ανδρικά, ενώ στα τιμολόγια πώλησης στην περιγραφή αναγράφεται μόνο το είδος «ΜΠΟΥΦΑΝ» (ως Τ.Π..... /80 τεμάχια μπουφάν με 6 ευρώ το ένα, Τ.Π...../80 τεμάχια μπουφάν με 5,80 ευρώ το ένα, Τ.Π...../80 τεμάχια μπουφάν με 5,10 ευρώ το ένα), χωρίς ιδιαίτερη διάκριση ως προς τον κωδικό, την ποιότητα, το μέγεθος. Από τα υποκαταστήματα που διαθέτει η προσφεύγουσα στην ... το έτος 2019, διενεργήθηκαν λιανικές πωλήσεις. Από τα προσκομισθέντα «Ζ» ημερήσιων συναλλαγών δεν προέκυψαν διαφορές εσόδων για το Υποκατάστημα στην Κομοτηνή, ενώ για τα υπόλοιπα υποκαταστήματα τα «Ζ» ημερήσιων συναλλαγών ήταν αδύνατον να αναγνωστούν.

Για τα τιμολόγια που εξέδωσε προς επιχειρήσεις της Ε.Ε. χωρίς ΦΠΑ δεν προσκομίσθηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. (σχετ.άρθρο 28 ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1201/1999).

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, επειδή από τα στοιχεία (βιβλία και φορολογικά στοιχεία) της ίδιας της προσφεύγουσας, ο καθορισμός των αναλογιών (ποσοστών), ήταν αντικειμενικά αδύνατος, προς τούτο από τη φορολογική αρχή για τον ορθό προσδιορισμό των εσόδων της από την επιχειρηματική της δραστηριότητα εφαρμόστηκε ο μέσος όρος μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων (%) ομοειδών επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο - μετά από εισαγωγή- ετοίμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων» με κοινά χαρακτηριστικά ως προς το μέγεθός τους (πολύ μικρές οντότητες του αρ.1 παρ.2γ των ΕΛΠ), τις συνθήκες και τον τρόπο λειτουργίας τους, την πελατεία τους, τις αγορές των εμπορευμάτων τους που προέρχονται κυρίως από εισαγωγές τρίτων χωρών και από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ.(β) στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, συγκρινόμενος με το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους πωληθέντων της προσφεύγουσας για έκαστο φορολογικό έτος 2018 και 2019, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Πωλήσεις εμπορευμάτων	211.880,45
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	82.250,35
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	129.630,10
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί των πωλήσεων	61,18%
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί του κόστους	157,60%

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΟΜΟΕΙΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

2^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

3^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

4^η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ Ε3	129103/2019	125279/2019	134346/2019	123901/2019
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	252.547,15	151.502,28	380.269,55	183.394,49
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	127.539,14	68.622,71	241.278,94	73.849,90
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	125.008,01	82.879,57	138.990,61	109.544,59
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	49,50%	54,71%	36,55%	59,73%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	50,50%	45,29%	63,45%	40,27%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	98,02%	120,78%	57,61%	148,33%

Για το φορολογικό έτος 2018 ο μέσος όρος του μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων των ανωτέρω ομοειδών επιχειρήσεων ανέρχεται σε ποσοστό 106,18%.

Επειδή, η προσφεύγουσα στο έτος αυτό παρουσιάζει ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων 157,60%, μεγαλύτερο από το μέσο ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους των ως άνω ομοειδών επιχειρήσεων η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της υπολογίζοντας λογιστικά τα καθαρά κέρδη της για το έτος αυτό με την προσθήκη, επί των καθαρών κερδών (προσδιορισθέντων βάσει προηγούμενου ελέγχου), ως λογιστικών διαφορών, δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 6.915,20€, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της χωρίς αποδεικτικά φορολογικά στοιχεία (άρθρου 22 περ. γ' Ν. 4172/2013) και δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013) ύψους 11.569,25€, λόγω μη καταβολής με τραπεζικά μέσα, ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	211.880,45
μείον: κόστος πωληθέντων	82.250,35
μείον: δαπάνες χρήσης	146.534,11
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού (δήλωσης)	-16.904,01
πλέον: δαπάνες μη εκπιπτόμενες (δήλωσης)	19.965,43
Καθαρό κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού δήλωσης	3.061,42
πλέον: λογιστικές διαφορές προηγούμενου ελέγχου (αξία εικονικών στοιχείων)	6.955,40
<u>Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού προηγούμενου ελέγχου</u>	<u>10.016,82</u>
πλέον: λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	18.484,45
<u>Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού παρόντος ελέγχου</u>	<u>28.501,27</u>

Επειδή, με βάση τα παραπάνω για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 δεν προέκυψαν αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 του ν.4172/2013 και των σχετικών αποφάσεων της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020)

Φορολογικό έτος 2019

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Πωλήσεις εμπορευμάτων	125.581,42
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	143.782,18
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	-18.200,76
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί των πωλήσεων	-14,49%
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί του κόστους	-12,66%

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΟΜΟΕΙΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

	1η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	2η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	3η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	4η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ Ε3	138515/2020	139218/2020	142372/2020	136269/2020
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	208.752,88	181.511,91	518.237,80	180.224,21
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	89.211,03	61.378,26	349.955,36	82.986,60
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	119.541,85	120.133,65	168.282,44	97.237,61
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	57,26%	66,18%	32,47%	53,95%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	42,74%	33,82%	67,53%	46,05%
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	134,00%	195,73%	48,09%	117,17%

Για το φορολογικό έτος 2019 ο μέσος όρος του μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων των ανωτέρω ομοειδών επιχειρήσεων ανέρχεται σε ποσοστό 123,75 %.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2019 η προσφεύγουσα κατ' επιλογή της δεν διενήργησε φυσική απογραφή δεν εδικαιούτο να συμπεριλάβει στο έτος αυτό εμπορεύματα αξίας 60.210,25€ του έτους 2018, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 6 του ν.4308/2014 με αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους πωληθέντων στο ποσό των 143.782,18€ και κατ' επέκταση τη μείωση του μεικτού κέρδους.

Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή αναμόρφωσε τις αγορές έτους 2019 στο ποσό των 83.571,93€ (143.782,18€ -60.210,25€) με το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων να διαμορφώνεται σε 50,27% (έναντι δηλωθέντος ποσοστού μικτού κέρδους - 12,66%) ως κάτωθι:

<u>Φορολογικό Έτος</u>	<u>2019</u>
Πωλήσεις εμπορευμάτων	125.581,42
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	83.571,93
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	42.009,49
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί των πωλήσεων	33,45%
Συν/στής (%) Μικτού Κέρδους επί του κόστους	50,27%

Επειδή, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στο έτος αυτό και μετά την ως άνω αναμόρφωση παρουσιάζει ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων (50,27%) κατά πολύ μικρότερο του μέσου ποσοστού μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων 123,75 % των αντίστοιχων ως άνω ομοειδών επιχειρήσεων, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά της σύμφωνα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών εφαρμόζοντας το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων 123,75 % και τα καθαρά κέρδη της με την προσθήκη, ως λογιστικών διαφορών: α) επτά ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγορών, καθαρής αξίας έκαστου άνω των 500,00€(άρθρου 23 περ. β' Ν. 4172/2013) και συνολικής καθαρής αξίας 4.120,00€, λόγω μη εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, β) δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013) ύψους 23.630,76€, λόγω μη καταβολής με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ως ακολούθως:

(1) ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		83.571,93
(2) ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ		123,75%
(3) ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(1) * (2)	103.420,26
(4) ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	(3) + (1)	186.992,19
(5) ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ		125.581,42
(6) ΔΙΑΦΟΡΑ	(4) - (5)	61.410,77

	<u>Δήλωσης</u>	<u>Ελέγχου</u>	<u>Διαφορά</u>
Ακαθάριστα έσοδα	125.581,42	186.992,19	61.410,77
μείον: κόστος πωληθέντων	143.782,18	83.571,93	-60.210,25
μείον: δαπάνες χρήσης	146.842,09	146.831,85	-10,24
Καθαρά Κέρδη	-165.042,85	-43.411,59	121.631,26
πλέον: δαπάνες μη εκπιπτόμενες	14.373,78	42.124,54	27.750,76
<u>Τελικά Καθαρά κέρδη</u>	<u>-150.669,07</u>	<u>-1.287,05</u>	149.382,02

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, τα αποκρυβέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 61.410,77€ (125.581,42€ βάσει δήλωσης - 186.992,19€ βάσει ελέγχου) για το φορολογικό έτος 2019 όπως προσδιορίστηκαν με έμμεσο προσδιορισμό στη φορολογία εισοδήματος, λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020), και προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	16.577,82
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58α του Ν.4987/2022	8.288,92
Σύνολο φόρου για καταβολή	24.866,73

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

β) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	23.420,11
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58α του Ν.4987/2022	11.710,06
Σύνολο φόρου για καταβολή	35.130,17

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.