



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20-05-2025

Αριθμός απόφασης: 955

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε

ΑΦΜ:....., κατά: α) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2022,

- β) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2021,
- γ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020,
- δ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019,
- ε) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018,
- στ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018 και
- ζ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε 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 την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2022, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 32.067,60€ και πρόστιμο άρθρου 58 παρ.2 του Ν 4987/2022 ύψους 16.033,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 48.101,40€.
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2021, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 127.600,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 παρ.2 του Ν 4987/2022 ύψους 63.800,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 191.400,00€.
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς

- καταβολή ύψους 45.560,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 παρ.2 του Ν 4987/2022 ύψους 22.780,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 68.340,00€.
- Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 32.600,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 παρ.2 του Ν 4987/2022 ύψους 16.300,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 48.900,00€.
 - Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και προστίμου άρθρου 58 Ν 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 35.280,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 παρ.2 του Ν 4987/2022 ύψους 17.640,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 52.920,00€.
 - Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 33.582,87€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν 4987/2022 ύψους 16.791,44€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 50.374,31€, ενώ δεν έγινε αποδεκτό το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 1.067,10€ .
 - Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 101.311,49€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 50.655,75€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 19.422,19€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 171.389,42€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί:

α) των από 21-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου δήλωσης φόρου δωρεάς της ΔΟΥ Κομοτηνής κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ.....εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της και

β) των από 19-12-2024 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Κομοτηνής κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 11-04-2024 Πληροφοριακή Έκθεση του Τμήματος Γ' Χρηματοοικονομικών Υποθέσεων της Γενικής Διεύθυνσης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας (Αρ. Υπόθεσης:, ID Αναφοράς),

Σύμφωνα με την εν λόγω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, από την επεξεργασία των δεδομένων, όπως αυτά αντλήθηκαν από τις εταιρείες ταχυμεταφορών σε συνδυασμό με την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, την αντιπαραβολή τους με τα

δηλωθέντα στοιχεία, καθώς και τα αναφερόμενα στο απαντητικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

Α) Για τη χρήση 2018

- Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 1.111 περιπτώσεις καθαρής αξίας 63.929,12€ πλέον ΦΠΑ 15.342,99€ και συνολικής αξίας 79.272,11€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν 4987/2022, που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ίδιου νόμου.
- Οι 40 πράξεις μεταβίβασης χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 88.200,00€ από τον κ.με ΑΦΜ:..... προς την προσφεύγουσα, λογίζονται από τον έλεγχο ως άτυπη δωρεά από τον πρώην σύζυγό της (.....) προς την ίδια.

Β) Για τη χρήση 2019

- Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 1.140 περιπτώσεις καθαρής αξίας 142.726,56€ πλέον ΦΠΑ 34.254,38€ και συνολικής αξίας 176.980,94€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν 4987/2022, που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ίδιου νόμου.
- Οι 31 πράξεις μεταβίβασης χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 81.500,00€ από τον κ.με ΑΦΜ:..... προς την προσφεύγουσα, λογίζονται από τον έλεγχο ως άτυπη δωρεά από τον πρώην σύζυγό της (.....) προς την ίδια.

Γ) Για τη χρήση 2020

- Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 1.857 περιπτώσεις καθαρής αξίας 175.211,28€ πλέον ΦΠΑ 42.050,71€ και συνολικής αξίας 217.261,99€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν 4987/2022, που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ίδιου νόμου.
- Οι 53 πράξεις μεταβίβασης χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 113.900,00€ από τον κ.με ΑΦΜ:..... προς την προσφεύγουσα, λογίζονται από τον έλεγχο ως άτυπη δωρεά από τον πρώην σύζυγό της (.....) προς την ίδια.

Δ) Για τη χρήση 2021

- Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 2.140 περιπτώσεις καθαρής αξίας 206.493,53€ πλέον ΦΠΑ 49.558,45€ και συνολικής αξίας 256.051,97€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν 4987/2022, που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ίδιου νόμου.
- Οι 117 πράξεις μεταβίβασης χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 319.000,00€ από τον κ.με ΑΦΜ:..... προς την προσφεύγουσα, λογίζονται από τον έλεγχο ως άτυπη δωρεά από τον πρώην σύζυγό της (.....) προς την ίδια.

Ε)Για τη χρήση 2022

- Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 2.029 περιπτώσεις καθαρής αξίας 191.233,17€ πλέον ΦΠΑ 45.895,96€ και συνολικής αξίας 237.129,13€, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν 4987/2022, που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ίδιου νόμου.
- Οι 31 πράξεις μεταβίβασης χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 80.169,00€ από τον κ.με ΑΦΜ:..... προς την προσφεύγουσα, λογίζονται από τον έλεγχο ως άτυπη δωρεά από τον πρώην σύζυγό της (.....) προς την ίδια.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμόεντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, για τη διεξαγωγή ελέγχου στην ατομική επιχείρηση της, με διακριτικό τίτλο “.....”, με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο όπλων και άλλων ειδών κυνηγιού και παρόμοιων ειδών, για το φορολογικό έτος 2018, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., που απορρέουν από την υπάρχουσα νομοθεσία.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη:

1) τη διαπίστωση του ελέγχου περί **μη ορθής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων** που διατυπώθηκε αναλυτικά στην ενότητα **6.Α.3** της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Κομοτηνής (σελ.14-16) και συγκεκριμένα το πόρισμα ελέγχου της Πληροφοριακής Έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. (Αρ. Υπόθεσης:, ID Αναφοράς:), σύμφωνα με το οποίο :

*«Από την επεξεργασία των ως άνω δεδομένων, όπως αυτά αντλήθηκαν από τις εταιρείες ταχυμεταφορών σε συνδυασμό με την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και την αντιπαράβολή τους με τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, όπως εκτέθηκαν στο απαντητικό υπόμνημά της στην υπ’ αρ. πρωτ. Κλήση για Παροχή Εξηγήσεων – Διευκρινίσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. (εντολή ελέγχου με αρ.) **διαπιστώθηκε ότι: για τη χρήση 2018 η ελεγχόμενη δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 1.111 περιπτώσεις καθαρής αξίας 63.929,12 € πλέον Φ.Π.Α. 15.342,99 € και συνολικής αξίας 79.272,11 € κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν. 4987/2022 που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ίδιου νόμου.**».*

2) τη διαπίστωση του ελέγχου, που διατυπώθηκε αναλυτικά στην ενότητα **6.Α.5** της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Κομοτηνής (σελ.16-18) και η οποία συνοψίζεται στο συμπέρασμα ότι η πραγματοποίηση ελέγχου κλειστής αποθήκης με βάση την ποσότητα/την τιμή μονάδας/την συνολική αξία είναι πρακτικά ανέφικτη στην εξεταζόμενη περίπτωση, διότι είναι αδύνατος ο προσδιορισμός των πωληθέντων αγαθών, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την απουσία μηχανογραφημένων κωδικών αποθήκης, και αφετέρου τη διαφοροποιημένη περιγραφή των εμπορευόμενων ειδών, τόσο στα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης, όσο και στα αρχεία της

απογραφής της, με αποτέλεσμα να καθίσταται πρακτικώς αδύνατη η διενέργεια συμφωνιών και ελεγκτικής επαλήθευσης των καταγεγραμμένων αποθεμάτων, είτε με βάση την ποσότητα, είτε με βάση την τιμή μονάδας

και συνεκτιμώντας επικουρικά τη συνολική εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης σε σχέση με την οποία διαπιστώθηκε:

- η **μη επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους** που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων, όπως εκτέθηκε αναλυτικά στην ενότητα «**6.Α.12. Επαλήθευση Συντελεστή Μικτού Κέρδους**» της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Κομοτηνής (σελ.22-43)

- ότι η προσφεύγουσα δηλώνει **υπέρογκες ζημίες σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη** και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της,

ο έλεγχος διαπίστωσε την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα των προϋποθέσεων της περίπτωσης α' και της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε., και προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε συνολικές δαπάνες ύψους 128.022,13€, για τις οποίες δε διαπιστώθηκε η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής και προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ύψους 418,84€. Τα εν λόγω ποσά δαπανών προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές.

Ακολούθως, εκδόθηκαν οι με αριθμόεντολές ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής για τις χρήσεις 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 αντίστοιχα, συντάχθηκαν οι σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου δήλωσης φόρου δωρεάς, βάσει των διαπιστώσεων της από 11-04-2024 Πληροφοριακής Έκθεσης του ΣΔΟΕ Μακεδονίας και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του κ.ου, εντοπίστηκαν ποσά που μεταβιβάστηκαν σε αυτήν από τον πρώην σύζυγό της, όπως αυτά παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα:

Έτος	Ύψος Συναλλαγών
2018	88.200,00€
2019	81.500,00€
2020	113.900,00€
2021	319.000,00€
2022	80.169,00€

Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα ποσά που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας συνιστούν δωρεά χρημάτων από τονπρος την ίδια, για την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση δωρεάς και ως εκ

τούτου καταλογίστηκε ο αντίστοιχος φόρος δωρεάς, πλέον του προστίμου του άρθρου 58 και των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022, με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1) Έλλειψη αιτιολογίας του πορίσματος ελέγχου του ΣΔΟΕ. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα το ΣΔΟΕ θεωρεί ότι ο(πρώην σύζυγος της προσφεύγουσας), ασκούσε ο ίδιος ξεχωριστή επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην πραγματικότητα, ενεργούσε πωλήσεις για λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας. Αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τις καταστάσεις των εταιρειών courier, όλες οι αποστολές που έγιναν με εντολή του κ.ου, έγιναν από τη διεύθυνση, που είναι η έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας. Το ΣΔΟΕ δεν αιτιολογεί γιατί λογίζονται οι υπό κρίση μεταφορές χρημάτων από τονπρος την προσφεύγουσα, ως άτυπη δωρεά.

2) Το βάρος απόδειξης χωρίς αντάλλαγμα δωρεάς το φέρει η φορολογική αρχή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τις αποφάσεις ΔΕΔ Σε κάθε περίπτωση, ο ένας εκ των τριών λογαριασμών, στους οποίους μεταφέρθηκαν χρήματα από τον, έχει ως συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και την αδερφή της και συνεπώς δεν αποδεικνύεται η παράδοση των χρημάτων στην προσφεύγουσα

3) Δεν εφαρμόστηκε σωστά η μέθοδος των αναλογιών, αφού ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη τις αγορές όλων των ειδών και πωλήσεων του κάθε είδους, ο οποίος έχει καθοριστικό ρόλο στον προσδιορισμό του πραγματικού μικτού κέρδους, αλλά μόνο 103 από τα 267 είδη δηλαδή ποσοστό 38,57% και όχι 93,78% και συνεπώς δεν επιτυγχάνεται η μέγιστη δυνατή αντιπροσωπευτικότητα.

4) Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν προσδιόρισε το μικτό κέρδος με τιμές αγοράς και πωλήσεις του 2024 και όχι με τιμές της ελεγχόμενης χρήσης (2018).

5) Δεν υπολογίσθηκε καμία φύρα, υπό τη λανθασμένη αντίληψη ότι φύρα μπορεί να υπάρξει μόνο σε ευπαθή προϊόντα.

6) Δεν εκδόθηκε αιτιολογημένη πράξη για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου και την επιλογή της μεθόδου των αναλογιών.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4987/2022: «1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης....».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς [...] 2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: [...] η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34, του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

«Α. Κτήση αιτία δωρεάς

1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο. [...]

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1. [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ίδιου νόμου: «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο 1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται, [...]. 2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ίδιου νόμου: «Υποκείμενο φόρου 1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο. [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ίδιου νόμου: «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης. 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του

αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 «Κατάταξη φορολογούμενων – φορολογικές κλίμακες», του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. [...] Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 44, του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Υπολογισμός του φόρου [...]. 2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπόμενων στην παρ. 1, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 45 του ν. 2961/2001: «Όπου στις διατάξεις του παρόντος για τη φορολογία των κτήσεων αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ορίζεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τις κτήσεις αιτία θανάτου, νοείται αντί του κληρονομούμενου ο δωρητής ή ο γονέας, αντί χρόνου θανάτου κληρονομούμενου ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης ή, προκειμένου για άτυπες δωρεές ή γονικές παροχές, ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών, προκειμένου για δωρεές αιτία θανάτου, ο χρόνος θανάτου του δωρητή, αντί κτήσης αιτία θανάτου η κτήση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής και αντί δικαιούχου αιτία θανάτου ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 85 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «Υπόχρεοι σε δήλωση Α. Σε σύσταση δωρεών και γονικών παροχών υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Εάν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση οι δικαιούχοι της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης και εξαιρέσεις από αυτήν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 86 του ν.2961/2001, σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την δωρεά χρηματικού ποσού, η

δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στο δωρεοδόχο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 5104/2024 «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, εάν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα». Τα συμβαλλόμενα μέρη στη δωρεά είναι ο δωρητής από τη μία πλευρά και ο δωρεοδόχος από την άλλη.

Η δωρεά είναι σύμβαση ενοχική, χαριστική και ετεροβαρής, δηλαδή δημιουργεί υποχρέωση μόνο στον δωρητή, ο οποίος με την κατάρτιση της σύμβασης της δωρεάς αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει στον δωρεοδόχο ένα περιουσιακό του στοιχείο, με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και τη μείωση της περιουσίας του δωρητή. Για τη δωρεά αναφέρονται και τα άρθρα 497-512 του ΑΚ.

Η δωρεά επίσης πρέπει να διακρίνεται και από άλλες συμβάσεις, οι οποίες διέπονται από ελευθεριότητα και τέτοιες είναι η εντολή (άρθρα 713 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το χρησιδάνειο (άρθρα 810 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το άτοκο δάνειο (άρθρα 806 και επόμενα του Αστικού Κώδικα) και η μη αμοιβόμενη παρακαταθήκη (άρθρα 822 και επόμενα του Αστικού Κώδικα).

Ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δωρεάς είναι αφενός η παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου και αφετέρου η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος, η οποία υπόκειται σε συμβολαιογραφικό τύπο. Επιπλέον, παρόλο που δεν αναφέρεται στο νόμο, θεωρείται αυτονόητο, ότι η παροχή πρέπει να καθιστά πλουσιότερο το λήπτη (Φίλιος Ενοχ. Δικ. Ειδ. μέρος εκδ. 1974 σελ. 72). Γίνεται όμως δεκτό, ότι υπάρχουν περιπτώσεις δωρεάς, κατά τις οποίες μειούται η περιουσία του δωρητή χωρίς αντίστοιχο πλουτισμό του δωρεοδόχου (Φραγκίστας Ερμ.Α.Κ. άρθρο 496 επ. Καυκάς, Ενοχ. Δίκαιον κατ' άρθρ. ερμην. εκδ. στ' σελ 7).

Επειδή, ο πλουτισμός εκφράζεται είτε θετικά με αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου ή με μείωση των υποχρεώσεών του, είτε αρνητικά με την αποφυγή μείωσης της περιουσίας του.

(Φωτόπουλος Ι., «Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών», Β' Τόμος, 5^η Έκδοση, Αθήνα 2013, σελίδα 1152).

Επειδή, όσον αφορά την έννοια της δωρεάς στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου, είναι πρόδηλο, ότι η έννοια αυτή, όπως αναλύεται στο άρθρο 34 του Ν.2961/2001, τυγχάνει κατά πολύ ευρύτερη της κατά τον Αστικό Κώδικα εννοίας της δωρεάς. Και τούτο διότι κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή φόρου, είναι η κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα συνιστώμενη δωρεά αλλά και η κτήση εκ πάσης παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως οιαδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος έστω και αν δεν κατηρτίσθη έγγραφον (άρθρ. 34 παρ. 1 περ. Α,Β). Συγκεκριμένα, από την αρχική διάταξη του άρθρου 36 παρ. 6 Ν.1641/1919, έως την ταυτόσημη σχεδόν διάταξη του άρθρου 34 Ν.Δ.118/1973 και την σήμερα ισχύουσα ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 34 Ν.2961/2001, ο φορολογικός νομοθέτης χαρακτηρίζει αντικείμενο του φόρου δωρεάς όχι μόνο τις δωρεές, για τις οποίες τηρήθηκε ο οριζόμενος στις οικείες διατάξεις 496 επ. Α.Κ. τύπος, αλλά και αυτές για τις οποίες, ο ουσιαστικός αυτός τύπος δεν τηρήθηκε. Εξάλλου στη δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου απαριθμούνται αρκετές περιπτώσεις κτήσεως περιουσιακών στοιχείων, που κατά ρητή πρόβλεψη θεωρούνται ως δωρεές για την επιβολή του σχετικού φόρου (Γνωμοδότηση υπ' αριθ. 531/22-6-1995 Ν.Σ.Κ.).

Θεσπίζοντας την ως άνω διάταξη, ο φορολογικός νομοθέτης, παραμένει συνεπής προς την βασική αρχή του φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία για την επιβολή του φόρου είναι αδιάφορος ο τρόπος κτήσης του φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς, οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 1, της περίπτωσης Α' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 πρέπει να ερμηνευθούν:

α) στενά γραμματικά.

β) ως ένα ενιαίο σύνολο διατάξεων που αλληλοσυμπληρώνονται.

γ) με την χρησιμοποίηση των σχετικών διατάξεων του αστικού δικαίου, για τον προσδιορισμό της έννοιας της δωρεάς.

Ως εκ τούτου, για την επιβολή φόρου δωρεάς τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' της ως άνω διάταξης, θα πρέπει ανεξαρτήτως της τήρησης ή όχι του προβλεπόμενου από τις οικείες διατάξεις ιδιωτικού δικαίου, συστατικού τύπου, να συντρέχουν σωρευτικά και κατ' ελάχιστο, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η παροχή (εκποίηση) περιουσιακού στοιχείου,

β) η παροχή αυτή να γίνεται χωρίς αντάλλαγμα και

γ) η παροχή αυτή να συνεπάγεται και να σκοπεί στη μείωση της περιουσίας του παρέχοντος και στην ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του λήπτη, κατά το ποσό της παροχής.

Σύμφωνα, δηλαδή, με την βασική αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 166 Α.Κ.), προκειμένου μια πράξη ή παράλειψη να είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί δωρεά, θα πρέπει σωρευτικά: η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος αυτή να ήταν, η χωρίς αντάλλαγμα, αύξηση

της περιουσίας του αποδέκτη, με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος).

Βασικό δηλαδή χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς, είτε γι' αυτήν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από τις οικείες διατάξεις, του Αστικού Κώδικα τύπος (εδάφιο α'), είτε όχι (εδάφιο β') είναι, η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή, αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, μείωση και αύξηση αντίστοιχα που λαμβάνουν χώρα με χαριστική πρόθεση. Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική πρόθεση, ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δεν συντρέχουν τα ελάχιστα στοιχεία που απαιτούνται, ώστε η εν λόγω πράξη ή παράλειψη να δύναται να υπαχθεί στο άρθρο 34 Ν.2961/2001.

Επειδή, στην αριθμ. 64/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ ορίζεται ότι: «...όπως γίνεται δεκτό από την θεωρία και την νομολογία, ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νομίμου υποχρέωσης έναντι του, δεχόμενου την παροχή άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση εκείνου που παρέχει ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται το περιουσιακό στοιχείο» (ΣΤΕ 3206/83, 2993/86).

Επειδή, «κατά την έννοια των τελευταίων αυτών διατάξεων, ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχομένου την παροχή. Εξάλλου, η απόδειξη της παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα το φόρο φορολογική αρχή». (ΣΤΕ 3351/2002 Β' τμ.).

Επειδή, «λόγω του ότι η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό συζυγικό δεσμό, αλλά μόνο εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό.» (ΣΤΕ 43/2006 Β' τμ. 4352/1995, 684/1989).

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή. (ΣΤΕ 3351/2002).

Επειδή όμως, η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

A. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

B. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το οποίο υπολογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του προσώπου που θεωρείται δωρεοδόχος ή και μόνο να αποκλείσει αιτιολογημένα τις πηγές των χρημάτων που επικαλούνται οι φορολογούμενοι.

Γ. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να διαπιστώσει ότι η οικονομική κατάσταση του προσώπου που θεωρείται δωρητής του επέτρεπε να κάνει δωρεά που υποστηρίζει ότι έγινε.

Αν συντρέχουν οι τρεις αυτές προϋποθέσεις ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος νόμιμα καταλογίζει φόρο δωρεάς έστω και αν δεν έχει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της. (Σχετ. ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983).

Επειδή, για την επιβολή φόρου δωρεάς κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001, θα πρέπει αφενός να υφίσταται παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου (κινητού πράγματος) και αφετέρου, η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « *1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».*

Επειδή, 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). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου 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 επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω αναφερομένων φορολογικών διατάξεων, δωρεά συνιστά κάθε οικειοθελής παροχή που έχει ως αποτέλεσμα μείωση της περιουσίας του δικαιοπαρόχου (ΣΤΕ 5058/1996, ΝΣΚ 639/1998, ΝΣΚ 80/2013 κλπ).

Επειδή, κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς για την επιβολή φόρου είναι και αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω κι αν για αυτή δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έντυπο (άτυπη).

Επειδή έχει γίνει δεκτό νομολογιακά ότι η Φορολογική Αρχή δύναται να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα και να εξετάσει το ενδεχόμενο ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα να υποκρύπτει άτυπη δωρεά χρημάτων, προκειμένου αυτή να φορολογηθεί με τις κείμενες διατάξεις. Η απόδειξη μιας τέτοιας έννομης σχέσης βαρύνει την φορολογική αρχή και θα πρέπει να γίνεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία. Ωστόσο, επειδή τέτοια απόδειξη είναι πολύ δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου άτυπης δωρεάς μεταξύ προσώπων με ιδιαίτερο δεσμό (συγγενικό ή συζυγικό) υπό την προϋπόθεση ότι: α) θα αποκλειόταν αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του φερόμενου ως δωρεοδόχου και β) θα διαπιστωνόταν, επίσης αιτιολογημένα, ότι η οικονομική κατάσταση του φερόμενου ως δωρητή επέτρεπε την διενέργεια δωρεάς κατά το ποσό αυτό (ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982, 4026/1983, 2051/1984).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Μακεδονίας προέκυψε ότι κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη (2018-2022), έλαβε χώρα η εκ μέρους του (πρώην συζύγου της προσφεύγουσας) μεταφορά χρηματικών ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, μεταφέρθηκαν, συνολικά ανά έτος, τα κάτωθι ποσά:

Έτος	Ύψος Συναλλαγών
2018	88.200,00€
2019	81.500,00€
2020	113.900,00€
2021	319.000,00€
2022	80.169,00€
ΣΥΝΟΛΟ	682.769,00€

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα και ομε ΑΦΜ:....., συνδέονται με ιδιαίτερο οικογενειακό-συγγενικό δεσμό, αυτόν των συζύγων. Ο εν λόγω δεσμός διακόπηκε μεν με διαζευκτήριο την 29-05-2017, ωστόσο, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος διαπιστώνεται ότι κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 υπέβαλαν κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και διέμεναν στην ίδια οικία και κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022 υπέβαλαν μεν χωριστές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όμως οδήλωσε ότι φιλοξενούνταν από την προσφεύγουσα και η προσφεύγουσα αποδέχθηκε την εν λόγω φιλοξενία. Συνεπώς, παρά το διαζευκτήριο αποδεικνύεται ο ιδιαίτερος οικογενειακός-συγγενικός δεσμός μεταξύ της προσφεύγουσας και τουυ.

- Η πηγή προέλευσης των χρημάτων συνολικού ποσού 682.769,00€, κατά το οποίο αυξήθηκε η περιουσία της προσφεύγουσας ως δωρεοδόχου, είναι γνωστή, καθώς πρόκειται για μεταφορές χρημάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό του, στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας.
- Η παραπάνω παροχή του χρηματικού ποσού έγινε χωρίς αντάλλαγμα από την πλευρά της προσφεύγουσας, οικειοθελώς και όχι για την εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης του δωρητήu έναντι της δωρεοδόχου προσφεύγουσας.
- Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έκθεσης ελέγχου, που συντάχθηκε βάσει της με αριθμόεντολής ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ Κομοτηνής, οδιέθετε εισόδημα, το οποίο ωστόσο δεν περιλαμβανόταν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ το ποσό των υπό κρίση δωρεών. Επομένως, αιτιολογημένα διαπιστώνεται ότι η οικονομική κατάσταση τουu, που αναγνωρίζεται ως δωρητής, επέτρεπε σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς προς την προσφεύγουσα.
- Όπως προκύπτει από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, τα χρήματα που της μεταφέρθηκαν από τον τραπεζικό λογαριασμό του πρώην συζύγου της, δεν παρέμειναν στον τραπεζικό της λογαριασμό, αλλά χρησιμοποιήθηκαν για τη μείωση των υποχρεώσεών της.
- Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλες οι πωλήσεις μέσω κούριερ με στοιχεία αποστολέα τον πρώην σύζυγό της, είναι πωλήσεις της ατομικής της επιχείρησης, που εκτελούσε για λογαριασμό της ο πρώην σύζυγός της, ο οποίος εισέπραττε τα χρήματα από τις πωλήσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό και ακολούθως μετέφερε τα χρήματα αυτά στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του ισχυρισμού της, δεν προσκομίζει στοιχεία όπως τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν από την επιχείρησή της για τις εν λόγω πωλήσεις, τους πελάτες προς τους οποίους διενεργήθηκαν οι εν λόγω πωλήσεις, τα τραπεζικά παραστατικά, με τα οποία έγινε η είσπραξη του αντιτίμου του
- Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το επίμαχο συνολικό ποσό των 682.769,00€, αποτελεί δωρεά του προς την πρώην σύζυγό του και εν προκειμένω προσφεύγουσα, με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία, για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- Για την ανωτέρω δωρεά δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα δήλωση φόρου δωρεάς, ούτε αποδόθηκε ο αναλογών φόρος.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη μεταφορά των ποσών αυτών στον λογαριασμό της κατέστη αποκλειστική κυρία αυτών και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 38 του ν. 2961/2001 θα πρέπει να υπαχθεί σε φόρο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή θεωρεί ως εισόδημα και φορολογεί τα χρήματα που εισέπραττε ο πρώην σύζυγός της από την πώληση εμπορευμάτων της επιχείρησής της και ακολούθως, τα ίδια χρήματα που μεταφέρονται στον τραπεζικό της λογαριασμό τα θεωρεί δωρεά και τα φορολογεί εκ νέου. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. σχετικά φορολογικά παραστατικά κλπ) για την υποστήριξη του ισχυρισμού της, ο οποίος απορρίπτεται ως αναπτόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου των οικείων εκθέσεων, η παραχώρηση χρηματικού ποσού στην προσφεύγουσα χωρίς αντάλλαγμα κατά τα έτη 2018 έως 2022, αποτελεί δωρεά προς αυτήν, για την οποία, ενώ υπάρχει υποχρέωση, δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς από τον υπόχρεο στο φόρο δωρεοδόχο, γεγονός που νομιμοποιεί τη φορολογική αρχή να προβεί σε κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης και καταβολής του αναλογούντος φόρου δωρεάς, όπως ορίζεται από τα άρθρα 34 παρ. 1,3 και 4, 35 παρ. 1, 38 παρ. 1, 39, 44 παρ. 1 και 2, 85 παρ. Α2, 86 παρ. 3, 87 παρ. 2 του ν.2961/2001.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του προΐσχύσαντος ΚΦΔ (4174/2013) εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.

4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 32 του ν. 5104/2024.

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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. 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, με την Ε. 2015/31-01-2020 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 ως εξής: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#)..».

Επειδή, ακολούθως με την Α. 1008/20-01-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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 του ν. 4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε ότι: «*Άρθρο 1 – Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2 – Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/ παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο, εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/ παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των*

εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Άρθρο 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 01-01-2014 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 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. 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, στο άρθρο 7 της ανωτέρω Α. 1008/20-01-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «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, επιπροσθέτως, με την Ε.2016/31-01-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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)», διευκρινίστηκε ότι: «Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι, ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών) που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή, ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού

κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων -πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης, επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος..... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην εγκύκλιο Ε2016/2020, με τη μέθοδο της «αρχής των αναλογιών» προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ.....εισήγηση του αρμόδιου ελεγκτή αναφορικά με την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αλλά και για την επιλογή της μεθόδου των αναλογιών. Ακολούθως, με την με αριθμό πρωτ.απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, αποφασίστηκε η επικύρωση της προαναφερθείσας εισήγησης και η διενέργεια του ελέγχου βάσει της αρχής των αναλογιών, δεδομένου ότι η αποκρυβείσα ύλη αφορά την πώληση

εμπορευμάτων της επιχείρησης της προσφεύγουσας, οι αξίες αγοράς και πώλησης των οποίων είναι εύκολο να διαπιστωθούν από τα βιβλία της προσφεύγουσας και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ειδικότερα, ο έλεγχος χρησιμοποιώντας ως κύρια πηγή πληροφοριών την ίδια την ελεγχόμενη επιχείρηση προσδιόρισε το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους (λόγω των ιδιοτεροτήτων της εξεταζόμενης υπόθεσης, οι οποίες αναλύθηκαν στην Ενότητα 6.Α.12 της έκθεσης ελέγχου) συγκρίνοντας τις τιμές αγοράς, βάσει του βιβλίου απογραφής, με τις τιμές πώλησης βάσει του ηλεκτρονικού καταστήματος της ελεγχόμενης (μέσω του οποίου πωλεί αποκλειστικά τα εμπορεύματα της) σε συνδυασμό με πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα.

Σε αυτό το πλαίσιο, το δείγμα των 103 προϊόντων που κατέγραψε ο έλεγχος για να λάβει τιμές αγοράς κρίνεται επαρκέστατο και αντιπροσωπευτικότατο προκειμένου να χρησιμοποιηθεί στην ελεγκτική επαλήθευση του Συντελεστή Μικτού Κέρδους (Σ.Μ.Κ.). Ειδικότερα, τα εμπορεύματα που επιλέχθηκαν ανήκουν στις κατηγορίες εκείνες που παρουσιάζουν τις υψηλότερες πωλήσεις μέσα στο ελεγχόμενο έτος 2018, όπως προκύπτει από τον Πίνακα 14 της έκθεσης ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι έξι (6) κατηγορίες στις οποίες ανήκουν τα καταγεγραμμένα προϊόντα του δείγματος του ελέγχου αντιπροσωπεύουν ποσοστό 93,78% στο σύνολο των πωλήσεων έτους 2018. Επομένως, πέραν της αντικειμενικής αδυναμίας του ελέγχου να καταγράψει όλα τα εμπορεύματα μίας αποθήκης, ειδικά όπως αυτής της ελεγχόμενης, που χαρακτηρίζεται από πρόχειρη και ελλιπή οργάνωση και όχι από τη συστηματικότητα μιας οργανωμένης οικονομικής μονάδας, μια τέτοια καταγραφή δεν θα επηρέαζε την αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος. Οι τιμές αγοράς των εμπορευμάτων των κατηγοριών που ανήκουν στο υπόλοιπο ποσοστό του 6,22% επί του συνόλου των πωλήσεων, δεν θα διαφοροποιούσε ουσιαστικά το εξαγόμενο αποτέλεσμα.

Βάσει των ανωτέρω, συνάγεται ότι το δείγμα χαρακτηρίζεται από διασπορά και από αντιπροσωπευτικότητα καλύπτοντας όλα τα επιμέρους είδη των εμπορευμάτων, καθώς και το εύρος του εκάστοτε είδους, επιλέγοντας είδη της ίδιας κατηγορίας με διαφορετικά ποιοτικά χαρακτηριστικά, ούτως ώστε τα αριθμητικά δεδομένα υπολογισμού των δεικτών είναι στατιστικώς αξιόλογα και αξιόπιστα. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται το αξιοποιούμενο δείγμα να αποτελεί αντιπροσωπευτικώς ορθή απεικόνιση των συνολικών εμπορευμάτων της επιχείρησης, γεγονός που οδηγεί σε ασφαλή λήψη ορθών Σ.Μ.Κ. ανά εμπόρευμα δείγματος. Υπό αυτήν την έννοια, ακόμα κι αν ο σχετικός έλεγχος επεκτεινόταν σε ακόμα περισσότερα εμπορεύματα, το τελικό αποτέλεσμα δεν θα άλλαζε για την ελεγχόμενη.

Σε αυτό το σημείο, διευκρινίζεται ότι η σύγκριση που προβάλλει η προσφεύγουσα μεταξύ του ποσοστού 93,78 % και 38,57% αποτελεί παρερμηνεία, καθότι το ποσοστό 93,78% είναι το ποσοστό, στο οποίο οι επιλεγθείσες από τον έλεγχο κατηγορίες εμπορευμάτων αντιστοιχούν στο σύνολο των πωλήσεων έτους 2018 (που είναι στοιχείο μείζονος σημασίας για τον έλεγχο), ενώ το ποσοστό 38,57% είναι το ποσοστό, στο οποίο τα επιλεγθέντα από τον έλεγχο εμπορεύματα

αντιστοιχούν στο σύνολο των εμπορευμάτων, έτσι όπως αυτά καταγράφηκαν σε μια ούτως ή άλλως ανακριβή απογραφή, όπως αναλυτικά τεκμηριώνεται στην Ενότητα 6.Α.5 της έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Κομοτηνής.

Περαιτέρω, η λήψη τιμών αγοράς από ακόμα περισσότερα εμπορεύματα από εκείνα που έλαβε ο έλεγχος ανά κατηγορία (βλ. Πίνακες 15, 16, 17, 18, 19, 20) δεν θα διαφοροποιούσε το αποτέλεσμα, διότι παρατηρείται ότι ο ευρισκόμενος Σ.Μ.Κ. ανά καταγεγραμμένο είδος – ειδικά μετά την αφαίρεση των ακραίων τιμών (βλ. Πίνακες 15α, 16α, 17α, 18α, 19α, 20α) - κυμαίνεται στα ίδια περίπου επίπεδα σε εμπορεύματα της ίδιας κατηγορίας.

Δευτερευόντως, σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση δεν προβλέπεται υποχρεωτικά η αναγωγή του ελέγχου σε ολόκληρη τη γκάμα των εμπορευμάτων της εκάστοτε ελεγχόμενης επιχείρησης για τη συγκεκριμένη επαλήθευση.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η πηγή πληροφοριών που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών είναι τα πραγματικά δεδομένα της ίδιας της επιχείρησης της προσφεύγουσας, στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης (ήτοι, οι τιμές αγοράς εντοπίστηκαν στο βιβλίο απογραφής) σε συνδυασμό με τις αναγκαίες διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα, καθώς και από πληροφορίες από το ηλεκτρονικό κατάστημα της προσφεύγουσας (ήτοι, οι τιμές πώλησης). Κι ενώ είναι πιθανό οι τιμές αγοράς που αφορούν τα εμπορεύματα χρήσης 2024 να έχουν αλλάξει σε σύγκριση με τις αντίστοιχες τιμές του ελεγχόμενου έτους 2018, εξίσου όμως έχουν αλλάξει και οι τιμές πώλησης των εν λόγω εμπορευμάτων συγκρίνοντας τα έτη 2018 και 2024. Δεδομένου του ότι κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών ο έλεγχος χρησιμοποίησε και τιμές αγοράς και τιμές πώλησης των ίδιων εμπορευμάτων με έτος αναφοράς το ίδιος έτος, δηλ. το 2024, συνάγεται ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η ύπαρξη απόκλισης του Σ.Μ.Κ. μεταξύ των χρήσεων 2018 και 2024, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν υπήρξαν αλλαγές στα είδη των πωλούμενων εμπορευμάτων ή στην εμπορική πολιτική που ακολουθείται από την επιχείρηση. Βάσει των ανωτέρω, ακόμα κι αν ο έλεγχος αναζητούσε τον επιτυγχανόμενο Σ.Μ.Κ. βάσει των τιμών αγοράς και τιμών πώλησης που τυχόν εντοπίζονταν στη χρήση 2018 (πράγμα που αποδείχθηκε αντικειμενικά αδύνατο για λόγους που ανάγονται στην ίδια την επιχείρηση και εκτίθενται αναλυτικά στην ενότητα 6.Α.12 της έκθεσης ελέγχου), αυτός ο Σ.Μ.Κ. δεν θα διαφοροποιούνταν από τον Σ.Μ.Κ. που τελικά προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν της αναγνωρίστηκε φύρα. Η αξίωσή της αυτή, όμως, προβάλλεται εντελώς αόριστα και αναιτιολόγητα χωρίς να επικαλείται κάποια αιτιολογία για αυτήν την αξιούμενη φύρα σε εμπορεύματα, μάλιστα, όπως είναι τα όπλα και τα είδη κυνηγιού. Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη δεν εξηγεί με ποιόν τρόπο επέρχεται ποσοτική και αξιακή απώλεια στα εμπορεύματα της και, επίσης, δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει στοιχεία

(τεκμήρια) που να τεκμηριώνουν ορισμένο ποσοστό φύρας. Ωστόσο, το μέγεθος της φθοράς, που είναι το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο/κατάλληλο αποδεικτικό/δικαιολογητικό στοιχείο για την δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας, ώστε να διασφαλίζεται η ευχερής συσχέτιση των γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία, δεδομένου ότι τα ποσοστά των φθορών/απωλειών δεν αναγράφηκαν διακεκριμένα στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης.

Περαιτέρω, η φύρα δεν αποτελεί μία αντικειμενική πραγματικότητα στον κλάδο που δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα (είδη κυνηγιού). Τα εμπορεύματα της προσφεύγουσας δεν είναι ευπαθή αγαθά, που να είναι δεκτικά αλλοίωσης, ούτε η ελεγχόμενη οντότητα είναι παραγωγική επιχείρηση, όπου σε αυτήν την περίπτωση κάποια προϊόντα της θα παράγονταν ελαττωματικά ή ακατάλληλα (άχρηστα, υπολείμματα) ώστε να δικαιολογείται ορισμένη φυσική απώλεια ποσοτήτων υλικών. Αντίθετα, στην υπό εξέταση περίπτωση τα εμπορεύματα της προσφεύγουσας είναι έτοιμα προϊόντα, που έχουν ήδη υποστεί βιομηχανική επεξεργασία και δεν επιδέχονται άλλης επιπλέον φυσικής απομείωσης (φύρας).

Επιπλέον, σε αυτοψία που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.εντολής, ο έλεγχος είχε σκόπιμα απευθύνει το συγκεκριμένο ερώτημα περί πιθανής ύπαρξης φύρας στην ελεγχόμενη, η οποία τότε επιβεβαίωσε ενώπιον του συνεργείου ελέγχου ότι τα εμπορεύματά της (π.χ. φυσίγγια, σφαιρίδια) δεν αλλοιώνονται, και μάλιστα δήλωσε ότι σε πολλά από τα εμπορεύματά της η παλαιότητα είναι παράγοντας επαύξησης της αξίας του εμπορεύματος, καθότι η κατάργηση παλαιών κωδικών αυξάνει τη σπανιότητά τους στην αγορά και ανεβάζει την εμπορική αξία τους, όπως π.χ. ορισμένων όπλων. Έχοντας υπόψη αυτό το δεδομένο, εύκολα αντιλαμβάνεται κανείς ότι είναι προς όφελος της ελεγχόμενης επιχείρησης να διατηρεί σε καλή κατάσταση τα εμπορεύματα που προμηθεύτηκε παλαιότερα, διότι με το χρόνο αυξάνεται η αξία πώλησής τους, κι ως εκ τούτου το περιθώριο κέρδους της. Συνεπώς, ο ισχυρισμός αναφορικά με την ύπαρξη φύρας απορρίπτεται ως αορίστως προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ'αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2022

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	48.101,40€	48.101,40€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ

2)Υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2021

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	191.400,00€	191.400,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

3)Υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	68.340,00€	68.340,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

4)Υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	48.900,00€	48.900,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

5)Υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	52.920,00€	52.920,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

6)Υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	50.374,31€	50.374,31€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

7)Υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	---------------	----------------

Ποσό προς καταβολή	171.389,42€	171.389,42€
--------------------	-------------	-------------

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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.