



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21-10-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2281

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία 22-05-2024, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ.,

αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο εμφιαλωμένου προπανίου και βουτανίου», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ., **ΙΩΑΝΝΙΝΑ**, κατά των με αριθμό: α)/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, β)/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, γ)/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δ)/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και ε)/18.04.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 29-05-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. /18.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 24.812,09€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 12.406,05€ και του ποσού που επιστράφηκε 1.730,17€, **ήτοι συνολικά ποσό 38.948,31€.**

Με την υπ' αριθμ. /18.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 13.918,11€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 6.959,06€, **ήτοι συνολικά ποσό 20.877,17€.**

Με την υπ' αριθμ. /18.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 24.420,82€ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 12.210,42€, **ήτοι συνολικό ποσό 36.631,24€** και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο του οικείου φόρου για έκπτωση, ποσού 600,23€.

Με την υπ' αριθμ. /18.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 13.738,55€ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 2.244,35€, **ήτοι συνολικό ποσό 15.982,90€** και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο του οικείου φόρου για έκπτωση, ποσού 849,29€.

Με την υπ' αριθμ. /18.04.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, **επιβλήθηκε** σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, **ύψους 9.249,85€**, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Τ.Π.-Δ.Α.), καθαρής αξίας 38.541,05€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €9.249,85, **κατά παράβαση των άρθρων 3,5,6,7,8,9,11,12,13 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α 1293/23-07-2019 (Φ.Ε.Κ. Β' 3085/31-07-2019) και του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, δυνάμει της υπ' αριθμ./23-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Με την από 18/04/2024 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και στα δύο (2) ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα των 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 όταν «τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Ειδικότερα, διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων «μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων» καθαρής αξίας, 29,03€ πλέον Φ.Π.Α. 6,97€, ήτοι συνολικής αξίας 36,00€ και 38.541,05€ πλέον Φ.Π.Α. 9.249,85€, ήτοι συνολικής αξίας 47.790,90€, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, για τις οποίες επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022. Ακολούθως, κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημά της με την έμμεση τεχνική της αρχής αναλογιών (mark up method), η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω νόμου.

Ακολούθως, με την ενδικοφανή προσφυγή η ελεγχόμενη οντότητα επισύναψε ηλεκτρονικά στο σύστημα elenxis επιπρόσθετα νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου, κατά τη διάρκεια αυτού και πριν την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων. Εξαιτίας αυτού, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας, η με αρ. πρωτ./25-9-2024 πράξη αναπομπής, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./ ΕΞ 2024/26-9-2024 διαβιβαστικό, προκειμένου η ελεγκτική αρχή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα ως άνω νέα στοιχεία που συμπεριλήφθηκαν στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όπως προβλέπεται από την παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 και την παρ. 3 του κεφ. Δ της ΠΟΛ. 1069/2014.

Περαιτέρω, από τη συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2020, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους δαπάνες, καθαρής αξίας 20.362,43€, πλέον Φ.Π.Α. 24% 4.877,02€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Εσφαλμένος ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματός της, καθότι με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν παραστατικά δαπανών, καθαρής αξίας 26.293,62 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 6.278,44 ευρώ και 1.616,26 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 384,84 ευρώ, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, τα οποία δε λήφθηκαν υπόψη στον υπολογισμό των καθαρών και φορολογητέων κερδών της από την ελεγκτική αρχή, επειδή δεν τέθηκαν στη διάθεσή της.

Δεύτερος λόγος

Πλημμελής η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση δαπανών καυσίμων των μεταφορικών μέσων της οντότητάς της, καθότι αφορούν παραγωγικές δαπάνες.

Τρίτος λόγος

Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη χρήση της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021.

Τέταρτος λόγος

Δεδομένου ότι η φορολογία Φ.Π.Α. είναι παρεπόμενη της φορολογίας εισοδήματος επάγεται όσα αναφέρονται στην εν λόγω φορολογία (εισοδήματος) και αιτείται την αναπροσαρμογή του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και του προστίμου αυτού.

Πέμπτος λόγος

Το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 που της επιβλήθηκε, είναι προφανώς δυσανάλογο με την αξία της παράβασης της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Τ.Π.-Δ.Α.), που της καταλογίσθηκε και προσκρούει ευθέως στη αρχή της αναλογικότητας.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον 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 μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (Σ.τ.Ε. 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ., 3005/2007, 628/2008 και 956/2009).

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 διατάξεως, 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, Σ.τ.Ε. 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που

επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (Σ.Τ.Ε. 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις Σ.Τ.Ε. 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του Ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (Σ.Τ.Ε. 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.Τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (Σ.Τ.Ε. 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίσθηκε ότι: «Το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 της προσβαλλομένης πράξης που της επιβλήθηκε, ύψους 9.249,85€, είναι προφανώς δυσανάλογο με την αξία της παράβασης της «μη έκδοσης» τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Τ.Π.-Δ.Α.), καθαρής αξίας 38.541,05€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €9.249,85, ήτοι συνολικής αξίας 47.790,90€, που της καταλογίσθηκε και προσκρούει ευθέως στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της «μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου» καθαρής αξίας, 29,03€ πλέον Φ.Π.Α. 6,97€, ήτοι συνολικής αξίας 36,00€ κατά το φορολογικό έτος 2020, για την οποία επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022.

Επειδή, εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή επέβαλε πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%), λόγω υποτροπής, όπως προηγούμενως, επί της αξίας του Φ.Π.Α., ύψους 9.249,85€, που προέκυψε από τη παράβαση της «μη έκδοσης» τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Τ.Π.-Δ.Α.), καθαρής αξίας 38.541,05€, ύστερα από έλεγχο με τη «μέθοδο της κλειστής αποθήκης», όπως ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις. Συνεπώς, η φορολογική αρχή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της σε σχέση με την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, ορθώς προέβη στον καταλογισμό του εν λόγω προστίμου.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση έχει –κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Σ. τ. Ε. 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Σ. τ. Ε. 53/92, 457/94).

Κατόπιν των ανωτέρω, δε συντρέχει περίπτωση παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, ο δε περί του ανιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α).... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ){..} β) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, {..}».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της Γ.Γ.Δ.Ε., με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,....** γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. **Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες». 1.** Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. **2.** Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.** Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) **αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.** Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....γ) **εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.** Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα

των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (Σ.τ.Ε. 1602/2011).

Επειδή, η έννοια της παραγωγικότητας μιας δαπάνης που υπήρχε στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε.(Ν.2238/1994), αντικαταστάθηκε από την έννοια του συμφέροντος της επιχείρησης, η οποία είναι γενικότερη και στην οποία εμπεριέχεται η έννοια της παραγωγικότητας και επομένως οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε., οι οποίες αφορούν στην παραγωγικότητα ή μη μιας δαπάνης, θεωρείται ότι ισχύουν, ως προς την ουσία τους και δύνανται να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο για την ερμηνεία της έννοιας του συμφέροντος της επιχείρησης και συνεπώς της δαπάνης ως εκπεστέας.

Αναφορικά με τις δαπάνες καυσίμων που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών

Επειδή, με το άρθρο 1 παράγραφοι 2 και 3 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...{...} 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά η συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: “Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για

την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6...7. «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...].

Επειδή, με τις παραγράφους 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: 1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «**Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου.** 1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες, στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο, ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας...{...}...».

Επειδή, στο άρθρο 10 «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο» του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8. 2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται. δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του. ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: **“Άρθρο 38.** Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις 1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. «Εξαιρητικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (Β` 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2.11.2012 (Β` 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (Β` 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1206/30.8.2013 (Β` 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013 (Β` 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/πολ. 1212/10.8.1995 (Β` 719), Α.Υ.Ο. 1128269/1226 /0015/ ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (Β` 982), Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β` 1283), Κ.Υ.Α. 1008269/52/ 0015/ΠΟΛ. 1009/22.1.2008 (Β` 176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1193/21.12.2010 (Β` 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1091/2010 αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του Ν.1809/1988, είτε ενσωματωμένων στις αντλίες (που λειτουργούν δηλαδή αυτόματα με τη ροή του καυσίμου), είτε όχι, διευκρινίστηκε ότι: «για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία) χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες - επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: **«3.2.** Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του μαναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. **3.3.** Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, με την περ. 9.2.1. παρ. 1 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίστηκε ότι: «9.1.2. Εξαιρητικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται

χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης».

Επειδή, με την με την περ. 10.2.2. της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίστηκε ότι: «10.2.2. Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 18/04/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι, για την εξυπηρέτηση του σκοπού της, τα υπό κρίση φορολογικά έτη, η ελεγχόμενη διαθέτει τέσσερα (4) ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα (Φορτηγά Ιδιωτικής Χρήσης), ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	1 ^Η ΑΔΕΙΑ
1	Φ.Ι.Χ.		23/02/2001
2	Φ.Ι.Χ.		19/01/2011
3	Φ.Ι.Χ.		10/07/2020
4	Φ.Ι.Χ.		04/04/2008

Επειδή, ακολούθως από την προαναφερόμενη έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προκύπτει ότι: «Είναι κατανοητό ότι, η εταιρία χρησιμοποιεί τα ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα της, για τη μεταφορά των πωληθέντων εμπορευμάτων στους πελάτες της. Με βάση όμως τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 5, 7, 10, 8 παρ. 1, 9 παρ. 1 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.), της ΠΟΛ. 1003/2014 και του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), για τέτοιου είδους δαπάνες πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο ή σε περίπτωση απόδειξης λιανικών πωλήσεων θα πρέπει να αναφέρεται ρητά στο όπισθεν μέρος του κάθε παραστατικού ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, προκειμένου να είναι αξιόπιστος και ο έλεγχος των εν λόγω παραστατικών. Συνεπώς δεν μπορεί να διασφαλισθεί η συσχέτιση των εκδιδόμενων παραστατικών με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία των φορολογικών στοιχείων αξίας (Α.Λ.Π.), για αγορές καυσίμων καθαρής αξίας, 14.477,35€, πλέον Φ.Π.Α. 24% 3.474,58€, ήτοι συνολικής αξίας 17.951,93€ και 17.659,16€, πλέον Φ.Π.Α. 24% 4.238,20€, ήτοι συνολικής αξίας 21.897,36€, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται ότι: « Όπως ομολογεί η υπηρεσία το αντικείμενο της εμπορίας της είναι το «χονδρικό εμπόριο φιαλών υγραερίου» και για το σκοπό αυτό διατηρεί όλες τις νόμιμες άδειες. Ως γνωστόν, η εμπορία φιαλών υγραερίου γίνεται με όχημα, καθόσον ο καταναλωτής παραγγέλλει την ποσότητα και το είδος των φιαλών που πρόκειται να αγοράσει και ο έμπορος την παραδίδει στην έδρα του. Αυτό γίνεται διότι οι φιάλες υγραερίου διατηρούν σημαντικό βάρος (η μικρότερη φιάλη ζυγίζει 10 κιλά και άλλο τόσο βάρος έχει το περιεχόμενό της) και λόγω του ότι είναι δοχεία υπό πίεση, διατηρούν αυξημένη επικινδυνότητα. Καθίσταται βέβαιο με αυτό τον τρόπο ότι η κατανάλωση πετρελαίου στα οχήματά της είναι απολύτως αναγκαία για την λειτουργία της επιχείρησής της. Για τον λόγο αυτό η εταιρεία διαθέτει στόλο τεσσάρων (4) φορτηγών οχημάτων με καρότσα. Σε περίπτωση που η υπηρεσία δεν κάνει δεκτά τα τιμολόγια δαπάνης καυσίμων, θα πρέπει να ανευρεθεί η κατανάλωση του καυσίμου προκειμένου να μην αδικηθεί ο διοικούμενος. Προς το σκοπό αυτό προσάγει τα δελτία τεχνικού ελέγχου των οχημάτων της εταιρείας με αριθμό κυκλοφορίας «.....», «.....», «.....» και «.....». Από τα ως άνω δελτία προκύπτουν οι ενδείξεις του

χιλιομετρική κατά τον έλεγχο των οχημάτων από ανεξάρτητη αρχή, σε χρόνο προγενέστερο του ελέγχου. Από τον κατωτέρω πίνακα εμφανίζεται η ένδειξη του χιλιομετρική ανά όχημα.

Ειδικότερα:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ		
	2020	2021	2022
.....	470601	511013	525619
.....	413310	440200	462868
.....	49199		604736
.....	235572		286093

Δεδομένου ότι, από τους κανόνες της κοινής πείρας, τα ανωτέρω οχήματα διατηρούν τις ακόλουθες καταναλώσεις:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ				
ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ	15L/100km	17L/100km	14L/100km	14L/100km
ΚΑΥΣΙΜΟ	Πετρέλαιο	Πετρέλαιο	Πετρέλαιο	Αμόλυβδη

Λαμβάνοντας υπόψη, τις επίσημες τιμές των καυσίμων τις κρίνόμενες περιόδους, προκύπτει κατανάλωση καυσίμων, ανά φορολογικό έτος, όπως παρακάτω:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ					
	2020			2021		
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΛΙΤΡΑ	ΑΞΙΑ €	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΛΙΤΡΑ	ΑΞΙΑ
*****	40.412	6.061,80	5.445,62	14.606	2.190,90	2.629,08
*****	26.890	4.571,30	4114,17	22.668	3.853,56	4.624,27
*****	25.143	3.771,45	3.394,31	25.143	3.771,45	4.525,74
*****	25.261	3.536,47	3.890,12	25.261	3.536,47	5.304,71
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ			16.854,21	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ		17.083,80

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα δηλωθέντα τιμολόγια καυσίμων είναι αληθή και ακόμη και εάν δεν τηρήθηκε η τυπική αναφορά του αριθμού του οχήματος, παρόλα αυτά αποδεικνύεται η πραγματική κατανάλωση και το γεγονός ότι, η εν λόγω δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησής της. Αποτελεί δε συνταγματική εντολή η μη φορολόγηση πλασματικού εισοδήματος, παρά μόνο του πραγματικού».

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι: «οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. Επιπλέον, η ελεγκτική αρχή, **δεν επιτρέπεται να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών** που κρίνονται απαραίτητες από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνες αγοράς πετρελαίου κίνησης (diesel) και αμόλυβδης βενζίνης, βάσει λογιστικών αρχείων (απλογραφικά τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων), για την κίνηση των Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας «.....», «.....», «.....» και «.....», καθαρής αξίας 14.477,35€, πλέον Φ.Π.Α. 24% 3.474,58€, ήτοι συνολικής αξίας 17.951,93€ και 17.659,16€, πλέον Φ.Π.Α. 24% 4.238,20€, ήτοι συνολικής αξίας 21.897,36€, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα αναφορικά με τις ανωτέρω δαπάνες καυσίμων ισχυρίζεται ότι: α) πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της εμπορικής επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθότι η εμπορία φιαλών υγραερίου γίνεται με όχημα, καθότι ο πελάτης-έμπορος παραγγέλλει την ποσότητα και το είδος των φιαλών που πρόκειται να αγοράσει και ο προμηθευτής την παραδίδει στην έδρα του. Αυτό γίνεται διότι οι φιάλες υγραερίου διατηρούν σημαντικό βάρος (η μικρότερη φιάλη ζυγίζει 10 κιλά και άλλο τόσο βάρος έχει το περιεχόμενο της) και λόγω του ότι είναι δοχεία υπό πίεση, διατηρούν αυξημένη επικινδυνότητα και β) από τα Δελτία Ελέγχου Οχημάτων, για τα Φ.Ι.Χ. μεταφορικά μέσα της προκύπτει ότι, ήταν σε κίνηση και διένυσαν 117.706 και 87.678 χιλιόμετρα ετησίως, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή στην από 18-04-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, **δεν έκανε δεκτή** την έκπτωση των ως άνω δαπανών καυσίμων από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς στις Α.Λ.Σ. **δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας στο πίσω μέρος, με υπογραφή του εκδότη και επομένως δεν μπορεί να διασφαλισθεί η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.**

Επειδή, οι ως άνω δαπάνες αγοράς καυσίμων πετρελαίου κίνησης (diesel) και αμόλυβδης βενζίνης των Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτων της προσφεύγουσας, έγιναν στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και ειδικότερα για την παράδοση στην έδρα του κάθε πελάτη των φιαλών υγραερίου με δικό της όχημα και από κανένα άλλο στοιχείο **δεν προκύπτει η καταβολή εξόδων μεταφοράς** για τις πωλήσεις αυτές, ως εκ τούτου, θα πρέπει να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητάς της.

Επειδή, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα κρίνεται ότι, θα πρέπει να αναγνωρισθεί ως εκπεστέο, τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όσο και από τις φορογντέες εκροές της, ένα ποσοστό 3% επί του τζίρου, ως δαπάνη για καύσιμα, ήτοι ποσό 8.870,00€ (295.541,16 χ 0,03), πλέον Φ.Π.Α. 24% 2.128,80€ και 10.620,00€ (353.903,70€ χ 0,03) πλέον Φ.Π.Α. 24% 2.548,80€, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, λαμβανομένης υπόψη και της πλημμέλειας στην αναφορά επί των Α.Λ.Σ. του αριθμού κυκλοφορίας των Φ.Ι.Χ. της επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται ότι **προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός** σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Αναφορικά με τις λοιπές δαπάνες (προσωπικές και μη σύννομου τρόπου εξόφλησης άνω των 500,00€) που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στον προσδιορισμό των λογιστικών και φορολογητέων κερδών

Επειδή, από την από 18/04/2024 αρχική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και το φάκελο της υπόθεσης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προκύπτει ότι: «Δεν γίνονται δεκτές και λογίζονται ως λογιστικές διαφορές, δαπάνες καθαρής αξίας 26.293,62€, πλέον Φ.Π.Α. 6.278,44€, ήτοι συνολικής αξίας 32.572,06€, κατά το φορολογικό έτος 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.)».

Επειδή, ακολούθως από την από 10-10-2024 συμπληρωματική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προκύπτει ότι: «Η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020, καθαρής αξίας 20.362,43€ πλέον Φ.Π.Α. 4.877,02€, ήτοι συνολικής αξίας 25.239,45€, τα οποία δεν είχε προσκομίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και έως την έκδοση της οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, ως ακολούθως:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΗ Δ.Ε.Δ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α.
10/1/2020			525	126
1/4/2020			25,17	6,04
4/4/2020			18,22	4,37
16/4/2020			2,64	0,63
29/4/2020			386,65	92,8
1/5/2020			23,18	5,56
28/5/2020			1,93	0,47
28/5/2020			20,16	4,84
2/6/2020			24,19	5,81
6/6/2020			193,55	46,45
23/6/2020			13,7	3,29
1/7/2020			23,18	5,56
1/7/2020			5,38	1,29
1/7/2020			188,4	45,22
1/7/2020			174,9	41,98
1/7/2020			67,25	16,14
1/7/2020			58,06	13,94
6/7/2020			48,3	1,62
6/7/2020			5.470,73	1.312,98
7/7/2020			8.000,00	1.920,00
10/7/2020			36,26	8,7
13/7/2020			19,43	4,66
13/7/2020			12	2,88
13/8/2020			156,95	37,67
1/9/2020			224	53,76
2/10/2020			3529,6	847,1
8/10/2020			42	10,08
17/10/2020			741,6	177,98
16/12/2020			330	79,2
ΣΥΝΟΛΟ			20.362,43	4.877,02

Οι εν λόγω δαπάνες γίνονται δεκτές από τον έλεγχο, καθώς πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης (παραγωγικές δαπάνες), έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία (απλογραφικά βιβλία) και ως εκ τούτου παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης αυτών από τα ακαθάριστα έσοδά της. Οι δαπάνες άνω των 500€ έχουν εξοφληθεί με σύννομο τρόπο, καθώς η οντότητα είχε προσκομίσει εξοφλήσεις και καρτέλες πελάτη.{..}

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα κάτωθι παραστατικά δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αλλά και ενώπιον της Δ.Ε.Δ., οπότε λογίζονται, ως λογιστικές διαφορές:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α.
2/1/2020			40,32	9,68
2/1/2020			1,94	0,46
6/4/2020			55,78	2,22
28/6/2020			91,6	21,99
...../6/2020			1.621,80	389,23
1/7/2020			23,18	5,56
12/8/2020			1.816,27	435,9
14/8/2020			151,61	36,39
29/8/2020			117,34	28,16
20/12/2020			80,49	19,31
31/12/2020			138,7	33,3
31/12/2020			408,06	97,93
31/12/2020			1.284,99	308,4
31/12/2020			99,11	12,89
ΣΥΝΟΛΟ			5.931,19	1.401,42

Συνεπώς, οι δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της οντότητας (καυσίμων πλέον των λοιπών προσωπικών δαπανών) και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της στο λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της, βάσει ελέγχου, κατά το φορολογικό έτος 2020, ανέρχονται στο ποσό των 20.408,54€, ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Προσωπικές δαπάνες	5.931,19
Καυσίμων	14.477,35
Σύνολο	20.408,54

Τα αποτελέσματα του μερικού ελέγχου, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στην αρχική έκθεση ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2021, αναφορικά με το σύνολο των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στον προσδιορισμό των λογιστικών και φορολογητέων κερδών του οικείου έτους, ποσού 23.719,03€, δεν μεταβάλλεται από το συμπληρωματικό έλεγχο, καθώς η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Προσωπικές δαπάνες	2.023,67
Μη σύννομος τρόπος εξόφλησης δαπανών άνω των 500€	4.036,20
Καυσίμων	17.659,16
Σύνολο	23.719,03

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται ότι: «Εσφαλμένος ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματός της, καθότι με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν παραστατικά δαπανών, καθαρής αξίας 26.293,62 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 6.278,44 ευρώ και 1.616,26 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 384,84 ευρώ, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, τα οποία δε λήφθηκαν υπόψη στον υπολογισμό των καθαρών και φορολογητέων κερδών της από την ελεγκτική αρχή, επειδή δεν τέθηκαν στη διάθεσή της».

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, για το φορολογικό έτος 2020, προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 20.362,43€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 4.877,02€, ήτοι συνολικής αξίας 25.239,45€, τα οποία αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τα

ακαθάριστα έσοδα στον προσδιορισμό των λογιστικών και φορολογητέων κερδών του οικείου έτους, από τη φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από τη συνταχθείσα συμπληρωματική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της 10-10-2024 της ελεγκτικής αρχής. Ακολούθως, για το φορολογικό έτος 2021, δεν προσκομίσθηκαν νέα στοιχεία, επομένως οι λογιστικές διαφορές, βάσει αρχικού και συμπληρωματικού ελέγχου και παρούσας απόφασης ανέρχονται στο ποσό των 23.719,03€.

Συνεπώς, με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, λοιπές δαπάνες (προσωπικές και μη σύννομης εξόφλησης παραστατικών άνω των 500,00€, εκτός καυσίμων, ποσών 5.931,19€ και 6.059,87€, αντίστοιχα.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, βάσει της παρούσας απόφασης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στο λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών και φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, συνολικά δαπάνες, που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της οντότητας και εγγράφηκαν στα λογιστικά της αρχεία (απλογραφικά βιβλία) με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.(Ν. 4172/2013), κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, ποσών 11.538,54€ και 13.099,03€, αντίστοιχα, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
Προσωπικές δαπάνες	5.931,19	5,931,19	0,00
Καυσίμων	14.477,35	5.607,35	8.870,00
Σύνολο	20.408,54	11.538,54	8.870,00

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
Προσωπικές δαπάνες	2.023,67	2.023,67	0,00
Μη σύννομος τρόπος εξόφλησης δαπανών άνω των 500€	4.036,20	4.036,20	0,00
Καυσίμων	17.659,16	7.039,16	10.620,00
Σύνολο	23.719,03	13.099,03	10.620,00

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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.[..] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με

απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4...../2013, η παράγραφος 1 και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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. {...} 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/ 2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α. 1008/20-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των οντοτήτων.

Επειδή, με τις διατάξεις της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: **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 πωλήσεων, 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 πωλήσεων/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 εφαρμόζεται στο κόστος πωλήσεων/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 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 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 έλεγχου, 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, με την εγκύκλιο Ε. 2015/31-1-2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται ότι: Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα: **1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013. **2. Στα διαθέσιμα στοιχεία,** για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.{..} **4.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: - Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. - Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. - Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). - Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. {...} 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2016/31-01-2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: «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 δύνανται 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. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο.** Για προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης, με βάση τη σχέση: **Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων = Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ / Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ.** Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση: **Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = 1 - Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων.** Και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση: **Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ / Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων.** {...} Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. {...} **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, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 εκδόθηκε η απόφαση 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 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με οποιαδήποτε έμμεση τεχνική επιλεχθεί, όπως ορίζονται στο άρθρο 27 του ιδίου νόμου.

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. [...] Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...] Άρθρο 11 - Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α. 1293/2019, ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας καθότι τα φορολογικά στοιχεία, των κρινόμενων φορολογικών ετών, δεν προσκομίσθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση και επιπλέον αυτά (φορολογικά στοιχεία) δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατά το φορολογικό έτος 2020, εξαιτίας του ότι, διαπιστώθηκε η παράβαση της «μη έκδοσης» τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Τ.Π.-Δ.Α.), καθαρής αξίας 38.541,05€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €9.249,85, ήτοι συνολικής αξίας 47.790,90€, κατά παράβαση των άρθρων 3,5,6,7,8,9,11,12,13 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, κάθε κρινόμενου έτους, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματά της (κέρδη ή ζημιές περιόδου) βάσει ελέγχου.

Επειδή, από τη θεωρηθείσα αρχική έκθεση ελέγχου, την 18-04-2024, της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι: «Τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας στα πλαίσια του

παρόντος ελέγχου θα υπολογιστούν ανά είδος αγαθού. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται με την εξής αναλογία: **Περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους = (τιμή πώλησης – τιμή αγοράς) / τιμή αγοράς**. Να σημειωθεί ότι η τιμή αγοράς των αγαθών είναι σε γνώση μας καθώς προσκομίστηκαν τα τιμολόγια αγοράς των αγαθών. Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος θα λάβει υπόψιν του τη μέση τιμή αγοράς του κάθε είδους ανεξάρτητα από τον προμηθευτή. Όσον αφορά τις τιμές πώλησης των αγαθών, ο έλεγχος θα λάβει υπόψη του την τιμή πώλησης που μας γνωστοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα. Στην εν λόγω αναλογία υπολογίζονται τα καθαρό ποσά χωρίς να συμπεριληφθεί ο αναλογούν Φ.Π.Α., τον οποίο και θα υπολογίσουμε στη συνέχεια. Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι η ελεγχόμενη διενεργεί καταγραφή αποθεμάτων έναρξης και λήξης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014, η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οφείλει να παρακολουθεί τα αποθέματά της. Η υπηρεσία μας δέχεται και θα λάβει υπόψη αυτή την απογραφή και έτσι η αναλογία θα προκύψει σε σχέση με το κόστος πωληθέντων. Εν συνεχεία ο έλεγχος θα υπολογίσει τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου ως εξής: **Ακαθάριστα έσοδα = κόστος πωληθέντων + (κόστος πωληθέντων Χ περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους), κατά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:**
A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

A1) ΦΙΑΛΕΣ 10 ΚΙΛΩΝ : Οι φιάλες των 10 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

6	6,5	6,85	4,3	3,9	9,2	6,9	5,55	8,65	6,6
5,25	6,65	7,05	6,9	7,25	7,4	4,5	6,35	7,05	

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 6,47€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 13,00€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(13 - 6,47) / 6,47 = 1,0092$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 100,92%.

A2) ΦΙΑΛΕΣ 13 ΚΙΛΩΝ: Οι φιάλες των 13 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

8,9	8,55	9,8	8,25	9,1	8,95
9,2	7,2	7,3	7		

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 8,43€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 16,90€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(16,90 - 8,43) / 8,43 = 1,0047$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 100,47%.

A3) ΦΙΑΛΕΣ 15 ΚΙΛΩΝ: Οι φιάλες των 15 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

10,25	9,9	12,5	7,95	7,45	7,6
8,35	8,55	8,4	8,3	8,55	10,6
8,05	8,15	8,2	10,6	8,2	

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 8,89€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 19,50€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(19,50 - 8,89) / 8,89 = 1,1934$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 119,34%.

A4) ΦΙΑΛΕΣ 25 ΚΙΛΩΝ: Οι φιάλες των 25 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

17,1	16,5	21,1	16,55	46,45	20,8
12,45	13,45	13,4	17,55	17,65	14,05
13,6	14,15	17,7	17,7	14,2	17,65
14,05	17,55	13,75	17,25	13,9	17,7
13,35	13,95	13,4	13,45	14,1	

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 16,71€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 32,50€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(32,50-16,71)/16,71 = 0,9449$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 94,49%.

A5) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ. Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και προκειμένου να μην αδικηθεί η ελεγχόμενη οντότητα η υπηρεσία μας θα υπολογίσει τα ακαθάριστα έσοδα με βάση το μέσο όρο του περιθωρίου μεικτού κέρδους επί κόστους των τεσσάρων αγαθών, ήτοι 103,80%. Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η οντότητα προκύπτει ότι, το κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας της χρήσης 2020, ανέρχεται σε 245.075,38€. **Περιθώριο κέρδους:** $245.075,38 \times 103,80\% = 254.388,24\text{€}$. Τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας ανέρχονται σε 245.075,38€ πλέον 254.388,24€ = 499.463,62€.

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

B1) ΦΙΑΛΕΣ 10 ΚΙΛΩΝ: Οι φιάλες των 10 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

9,45	9,5	8,7	11,23	10,1	11,75	9,85	9,25	7,55	8	8,2
6,6	9,2	9	8,9	7,15	8,7	7,25	8,5			

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 8,88€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 11,30€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(11,30-8,88)/8,88 = 0,2725$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 27,25%.

B2) ΦΙΑΛΕΣ 13 ΚΙΛΩΝ: Οι φιάλες των 13 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

12,15	12,5	9,25	14,61	13,2	13,5
16	9,85	9,15			

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 12,24€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 14,70€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(14,70-12,24)/12,24 = 0,2009$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 20,09%.

B3) ΦΙΑΛΕΣ 15 ΚΙΛΩΝ. Οι φιάλες των 15 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

14	14,3	14,4	16,85	15,25	15,45
13,9	12,7	10,4	11,05	11,25	11,6
11,65	11,15	11,45	11,2	10,55	10,7

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 12,65€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 16,95€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(16,95-12,65)/12,65 = 0,3399$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 33,99%.

B4) ΦΙΑΛΕΣ 25 ΚΙΛΩΝ: Οι φιάλες των 25 κιλών με βάση τα παραστατικά αγορών αγοράζονται στις παρακάτω τιμές:

23,35	22,55	23,85	19,35	24	23,4
28,09	19,45	25,15	19,65	25,75	19,5
30,75	19,25	22,95	19,85	20,85	19,4
21,25	18,55	18,75	18,6	18,95	19,05
18,2	23,25	18,4	17,6	18,6	21,8
18,25	21,8	18,05	18	17,85	

Η μέση τιμή των ανωτέρω τιμών είναι 20,97€. Η τιμή πώλησης με βάση το με αρ. πρωτ./13-3-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της οντότητας είναι 28,25€. Το περιθώριο μεικτού κέρδους επί κόστους υπολογίζεται: $(28,25-20,97)/20,97 = 0,3471$. Μετατρέποντας το ποσό αυτό σε ποσοστό προκύπτει 34,71%.

B5) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ: Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και προκειμένου να μην αδικηθεί η ελεγχόμενη οντότητα η υπηρεσία μας θα υπολογίσει τα ακαθάριστα έσοδα με βάση το μέσο όρο του περιθωρίου μεικτού κέρδους επί κόστους των τεσσάρων αγαθών, ήτοι 29,01%. Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε η οντότητα προκύπτει ότι το κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας χρήσης 2021 ανέρχονται σε 292.605,93€. Περιθώριο μικτού κέρδους: $292.605,93 \times 29,01\% = 84.884,98\text{€}$. Τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας ανέρχονται σε $292.605,93\text{€} \text{ πλέον } 84.884,98\text{€} = 377.490,91\text{€}$.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ./13-03-2024 απαντητικό έγγραφο πληροφοριών της γνωστοποίησε στη φορολογική αρχή ότι, η καθαρή αξία πώλησης των ειδών της, κατα φορολογικό έτος, είναι ως ακολούθως:

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΦΙΑΛΗ	ΠΩΛΗΣΗ €
10 ΚΙΛΩΝ	13,00
13 ΚΙΛΩΝ	16,90
15 ΚΙΛΩΝ	19,50
25 ΚΙΛΩΝ	32,50

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΦΙΑΛΗ	ΠΩΛΗΣΗ €
10 ΚΙΛΩΝ	11,30
13 ΚΙΛΩΝ	14,70
15 ΚΙΛΩΝ	16,95
25 ΚΙΛΩΝ	28,25

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της γενικά και ατεκμηρίωτα επικαλείται ότι: « α) Από το σύνολο των αγορών και πωλήσεων, το μικτό κέρδος ανά είδος αγαθού και το ποσοστό μικτού κέρδους, κατά φορολογικό έτος, έχουν ως εξής:

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΦΙΑΛΗ	ΑΓΟΡΑ €	ΠΩΛΗΣΗ €	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ €	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
10 ΚΙΛΩΝ	7,21	8,78	1,57	21,78%
13 ΚΙΛΩΝ	8,56	10,57	2,01	23,48%
15 ΚΙΛΩΝ	9,52	13,36	3,84	40,34%
25 ΚΙΛΩΝ	15,85	20,35	4,50	28,39%

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΦΙΑΛΗ	ΑΓΟΡΑ €	ΠΩΛΗΣΗ €	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ €	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
10 ΚΙΛΩΝ	9,42	11,04	1,62	17,20%
13 ΚΙΛΩΝ	11,99	14,91	2,92	24,25%
15 ΚΙΛΩΝ	13,81	17,16	3,35	24,26%
25 ΚΙΛΩΝ	21,58	26,08	4,50	20,85%

και β) Για την εφαρμογή της ως άνω τεχνικής ελέγχου θα έπρεπε να προκύψει κάποιο νέο δεδομένο (είτε η πώληση επιπλέον φιαλών [βλ. 2021], είτε η πώληση σε τιμή διαφορετική της αναγραφόμενης στο τιμολόγιο, είτε διαφορετικό περιθώριο μεικτού κέρδους σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις). Στην συγκεκριμένη περίπτωση όμως δεν μπορεί να καθοριστεί ο αριθμός των φιαλών που πωλήθηκαν, καθόσον δεν διενεργήθηκε κλειστή αποθήκη».

Επειδή, η μέθοδος της «αρχής των αναλογιών» είναι μία τεχνική που προσδιορίζει μία αξιόπιστη σχέση – αναλογία που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο συντελεστής μικτού κέρδους, η οποία εφαρμόζεται σε μία γνωστή εκ των προτέρων βάση, το κόστος πωληθέντων. Η ορθότητα του αποτελέσματος της μεθόδου αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που

χρησιμοποιούνται. Προκειμένου να επιτευχθεί η ως άνω αξιοπιστία χρησιμοποιούνται τα πραγματικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, οι τιμές πώλησης, οι δαπάνες, το κόστος παραγωγής κ.λ.π., όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά της αρχεία, από πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρέχει η ίδια η επιχείρηση, αλλά και τρίτοι, συνήθως αντισυμβαλλόμενοι. Στα πλαίσια αυτά χρησιμοποιούνται ενδεικτικά, τιμοκατάλογοι ή τιμές στα ράφια, συγκρίνονται τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, ερευνώνται αρχεία αποθήκης, βιβλίο παραγγελιών, στοιχεία αντισυμβαλλόμενων και άλλες συναφείς πληροφορίες (Ε.2016/2020). Το πρώτο βήμα για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών είναι η **επαλήθευση του κόστους πωληθέντων**. Δεύτερο βήμα αποτελεί η **εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους** με αξιόπιστο τρόπο, ενώ τρίτο βήμα αποτελεί ο **προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων**.

Επειδή, 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.

Επειδή, η μη διενέργεια της μεθόδου κλειστής αποθήκης που επικαλείται η προσφεύγουσα, **δεν επηρεάζει τη δημιουργία αναλογιών (ποσοστών)** που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς αυτά καθορίστηκαν από τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησής της και ειδικότερα, το κόστος-τιμές αγοράς, τις δαπάνες, τις τιμές πώλησης κ.λ.π..

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, οι ως άνω δείκτες περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους είναι υπέρμετρα υψηλοί και δεν ανταποκρίνονται στα πραγματικά δεδομένα και τις συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργεί η επιχείρησή της, χωρίς να προσδιορίζει, κατ' αρχήν στην ελεγκτική αρχή και εν συνεχεία με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, για την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, το συνολικό πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους της δραστηριότητάς της, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική της «αρχής αναλογιών», κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες, ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο κέρδους της επιχείρησης, αλλά και αυτό που δήλωσε στον έλεγχο η προσφεύγουσα, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. /13-03-2024 απαντητικό έγγραφό της, τα οποία θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, καθώς προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση και δεν διαφέρουν από αυτά των ομοειδών οντοτήτων που λειτουργούν με τις ίδιες συνθήκες, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	245.075,38
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	$245.075,38 \times 0,4655 = 114.082,59$
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	359.157,97

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	292.605,93
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	$292.605,93 \times 0,2737 = 80.086,24$
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	372.692,17

Επειδή, οι προσδιοριζόμενοι από τη φορολογική Διοίκηση, δείκτες περιθωρίου μικτού κέρδους 46,55% και 27,37% επί του κόστους, για τη δραστηριότητα «χονδρικό εμπόριο εμφιαλωμένου προπανίου και βουτανίου», κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, με βάση τις επικρατούσες συνθήκες στην αγορά, την κοινή πείρα, τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες, ανταγωνισμός, έτη λειτουργίας κ.λ.π.), με την παρούσα απόφαση **κρίνονται** ότι προσδιορίστηκαν με αξιόπιστο τρόπο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, για προδήλως εσφαλμένο υπολογισμό, άλλως πλημμελώς, των ακαθάριστων εσόδων της, με την εφαρμογή της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», για τη δραστηριότητα «χονδρικό εμπόριο εμφιαλωμένου προπανίου και βουτανίου», κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, κρίνεται **αναπόδεικτος**.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 7 της Α.1008/27-1-2020 απόφασης 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, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 περ. 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....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 18/04/2024 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στην οποία αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών» στη φορολογία εισοδήματος, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 και λήφθηκαν υπόψη αυτοτελώς στη φορολογία Φ.Π.Α., κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της Α. 1008/2020 και Ε. 2016/2020.

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, με βάση την παρούσα απόφαση, **έγινε αποδεκτό** ότι, **νόμιμα** προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, με την εφαρμογή της «αρχής των αναλογιών», κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, για τη δραστηριότητά της «χονδρικό εμπόριο εμφιαλωμένου προπανίου και βουτανίου».

Επειδή, ακολούθως με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών 2.128,80€ και 2.548,80€, για δαπάνες καυσίμων, φορολογητέων εισροών 8.870,00€ και 10.620,00€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.1.-31.12.2020 και 1.1.-31.12.2021, αντίστοιχα.

Επειδή, περαιτέρω, από τη συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής κρίθηκε ότι, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ποσού 4.877,02€, για προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, ποσού 20.362,43€, κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2020, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, για αναπροσαρμογή του διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και του προστίμου αυτού, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως εκ τούτου, προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα, κόστος πωλήσεων, μικτό και καθαρό λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα, βάσει δηλώσεων, ελέγχου και παρούσας απόφασης, για κάθε κρινόμενο φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2020)

ΕΜΠΟΡΙΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	295.541,16	359.157,97	359.157,97	63.616,81
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	245.075,38	245.075,38	245.075,38	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	50.465,78	114.082,59	114.082,59	63.616,81
Μείον: Δαπάνες	51.460,85	51.460,85	51.460,85	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(1.004,07)	62.612,74	62.612,74	63.616,81
Πλέον: Λογιστικές διαφορές	0,00	20.408,54	11.538,54	11.538,54
ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(1.004,07)	83.021,28	74.151,28	75.155,35

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2021)

ΕΜΠΟΡΙΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	353.903,70	392.444,75	392.444,75	38.541,05
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	292.605,93	292.605,93	292.605,93	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	61.297,77	99.838,82	99.838,82	38.541,05
Μείον: Δαπάνες	59.903,06	59.903,06	59.903,06	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	1.394,71	39.935,76	39.935,76	38.541,05
Πλέον: Λογιστικές διαφορές	0,00	23.719,03	13.099,03	13.099,03
ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	1.394,71	63.654,79	53.034,79	51.640,08

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίζεται, βάσει της παρούσας απόφασης, για κάθε κρινόμενο φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ € (α)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ € β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ € (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ € (δ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ € (ε)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ € (ε) = μέγιστο [(α), (γ), (δ)]	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ € (στ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ € (στ-α)
2020	(1.004,07)	83.021,28	74.151,28	22.318,13	13.448,13	83.021,28	74.151,28	74.151,28
2021	390,64	63.654,79	53.034,79	63.654,79	53.034,79	63.654,79	53.034,79	52.644,15

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από **22-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της οντότητας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο εμφιαλωμένου προπανίου και βουτανίου», που εδρεύει στην οδό «.....», Τ.Κ., **ΙΩΑΝΝΙΝΑ**, ήτοι α) την τροποποίηση των με αριθμό,/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020,/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021,/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2020 και/18.04.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και β) την επικύρωση της υπ' αριθμ./18.04.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Η με αριθμό/18.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020.

Φορολογικό έτος 2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
----------------------	---------------	-------------------------------	----------------	---------------------------

Φορολογητέα κέρδη			83.021,28	74.151,28	74.151,28
Ή Ζημία		1.004,07			(1.004,07)
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.530,17			17.796,31
	Χρεωστικό ποσό		17.394,94	15.266,14	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε			1.730,17	1.730,17	1.730,17
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			9.962,55	8.898,15	8.898,15
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		29.887,66	26.694,46	28.424,63
	για επιστροφή	1.730,17			

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

2) Η με αριθμό/18.04.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021.

Φορολογικό έτος 2021		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		390,64	63.654,79	53.034,79	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				11.581,71
	Χρεωστικό ποσό	85,94	14.004,05	11.667,65	
Προκαταβολή φόρου		68,75	68,75	68,75	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			6.959,06	5.790,86	5.790,86
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	954,69	21.831,86	18.327,26	17.372,57

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

3) Επί της υπ' αριθμ. /18-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2020.

Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩ- ΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	295.541,16	359.157,97	359.157,97	63.616,81
Αξία φορολογητέων εισροών	282.375,55	261.967,01	270.837,01	(11.538,54)
Φόρος εκροών	70.929,88	86.197,91	86.197,91	15.268,03
Υπόλοιπο φόρου εισροών	71.530,11	66.654,11	68.782,11	(2.748,00)
Πιστωτικό υπόλοιπο	600,23			(600,23)
Χρεωστικό υπόλοιπο		19.543,80	17.415,80	17.415,80
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022		9.771,90	8.707,90	8.707,90
Σύνολο φόρου για καταβολή		29.315,70	26.123,70	26.123,70
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	600,23			(600,23)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ

4)Επί της υπ' αριθμ./18-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2021.

Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	353.807,70	392.444,75	392.444,75	38.637,05
Αξία φορολογητέων εισροών	354.920,68	335.237,85	345.857,85	(9.062,83)
Φόρος εκροών	84.913,84	94.186,74	94.186,74	9.272,90
Υπόλοιπο φόρου εισροών	85.763,13	80.448,19	82.996,99	(2.766,14)
Πιστωτικό υπόλοιπο	849,29			(849,29)
Χρεωστικό υπόλοιπο		13.738,55	11.189,75	11.189,75
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022		2.244,35	969,96	969,96
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.982,90	12.159,71	12.159,71
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	849,29			(849,29)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

5)Επί της υπ' αριθμόν/18-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021.

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.249,85€	9.249,85€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.