



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 1/3/2023

Αριθμός απόφασης: 545

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης Ε.Ε., ΑΦΜ, με έδρα στην ΘΗΡΑΣ, κατά 1) της με αριθμό/2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, 2) της με αριθμό/2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, 3) της με αριθμό/2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, 4) της με αριθμό/2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, 5) της με αριθμό/2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, 6) της με αριθμό/2022

Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, 7) της με αριθμό/2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου κατ' άρθρον 58^Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2016, και 8) της με αριθμό/2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου κατ' άρθρον 58^Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης Ε.Ε., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./23.08.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 21.054,57 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 10.527,29 €, ήτοι συνολικό ποσό 31.581,86 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 72.601,97 €, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ύψους 30.703,66 €.
2. Με την υπ' αριθμ./23.08.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 18.253,78 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 9.126,89 €, ήτοι συνολικό ποσό 27.380,67 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 62.944,06 €, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ύψους 57.516,51 €.
3. Με την υπ' αριθμ./23.08.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 3.459,04 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 1.729,52 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.188,56 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 11.927,72 €, έναντι της δηλωθείσας ζημίας ύψους 1.266,22 €.
4. Με την με αριθμό/2022 Οριστική πράξη Διορθωτικού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 23.837,80 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 10.967,25 €, ήτοι συνολικό ποσό 34.805,05 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 189.699,89 €, αντί του δηλωθέντος 90.047,04 €.

5. Με την με αριθμό/2022 Οριστική πράξη Διορθωτικού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 19.912,86 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 9.075,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 28.988,44 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 159.238,27 €, αντί του δηλωθέντος 76.268,00 €.

6. Με την με αριθμό/2022 Οριστική πράξη Διορθωτικού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 2.348,58 €, ενώ προσδιορίστηκε και το πιστωτικό της υπόλοιπο προς έκπτωση στο ποσό των 354,54 €, αντί του 1.172,51 € βάσει δήλωσης. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 134.432,06 €, αντί του δηλωθέντος 121.238,12 €

7. Με την υπ' αριθμ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α§1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 951,54 €, καθόσον δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§ του Κ.Φ.Δ..

8. Με την υπ' αριθμ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α§1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.928,24 €, καθόσον δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§ του Κ.Φ.Δ..

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

1. Μη κοινοποίηση εντολής ελέγχου που είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του Ν. 4512/2018 κατά την έναρξη του ελέγχου.
2. Μη νόμιμη η διενέργεια του παρόντος ελέγχου, εν όψει εκπινοής προθεσμίας ελέγχου.
3. Μη νόμιμα τα πορίσματα τη Φορολογικής Αρχής ως προς την εκπαισιμότητα των δαπανών εν όψει του ότι η οικεία διάταξη του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 αντικείται στην νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
4. Μη νόμιμη η διενέργεια του παρόντος ελέγχου επί τη βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 εν όψει ανεπαρκούς, δηλαδή μη νόμιμης, αιτιολογίας.

5. Μη νόμιμη η διενέργεια του παρόντος ελέγχου επί τη βάση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, καθώς η επικαλούμενη απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν έχει αναδρομική ισχύ.
6. Μη νόμιμος ο καθορισμός της φορολογητέας ύλης επί τη βάση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, καθώς η εν λόγω μέθοδος οδηγεί σε πλασματική φορολογητέα ύλη. Ειδικώς για το φορολογικό έτος 2018 εφηρμόσθη πλασματικός συντελεστής προσδιορισμού των φορολογητέων εσόδων της ατομικής επιχείρησης κατά παράβαση της κοινοτικής νομοθεσίας του ΦΠΑ.
7. Αβάσιμη η εφαρμογή συντελεστή μικτού κέρδους. 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).
8. Μη νόμιμη επιβολή τόκων εν όψει καθυστέρησης περάτωσης του παρόντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ...

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση

παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ απέστειλε στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας με την υπ' αριθμ. συστημένου RE.....GR επιστολή την με αριθμό πρωτοκόλλου/26.06.2020 πρόσκληση- γνωστοποίηση με **συνημμένη** την υπ' αριθμ./0/7171/24.06.2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου. Συγχρόνως με την υπ' αριθμ. συστημένου RE.....GR επιστολή απέστειλε την με αριθμό πρωτοκόλλου/26.06.2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Επίσης, μετά την τροποποίηση της εντολής ελέγχου απεστάλη στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας με την υπ' αριθμ. συστημένου RE.....GR επιστολή η με αριθμό πρωτοκόλλου/14.04.2021 γνωστοποίηση- πρόσκληση με **συνημμένη** την υπ' αριθμ./1/7171/13.04.2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρινόμενη στις ανωτέρω προσκλήσεις, οι οποίες της κοινοποιήθηκαν μαζί με τις επίμαχες εντολές ελέγχου σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ., έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που αναλυτικά αναφέρονται στην με αριθμό πρωτοκόλλου/26.06.2020 πρόσκληση- γνωστοποίηση, συνεπώς τεκμαίρεται ότι έλαβε γνώση του ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36§1 του Κ.Φ.Δ., η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του χρόνου πενταετούς παραγραφής, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι νόμω αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 23 περ. β' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) ορίζεται ότι δεν εκπίπτει 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.

Επειδή ο προσφεύγων θέτει θέμα αντίθεσης της ανωτέρω διάταξης με την ευρωπαϊκή νομοθεσία.

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 (ΣτΕ 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 κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του ως άνω νόμου με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

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

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

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

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

Επειδή, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020, 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.

Επειδή περαιτέρω στην πιο πάνω εγκύκλιο αναφέρεται ότι 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.

Επειδή στο άρθρο 2 της Απόφασης Α.1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

Επειδή, επίσης, στην ανωτέρω Απόφαση ορίζονται τα εξής:

«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 ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με έδρα στην και αντικείμενο ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ, ΤΑΒΕΡΝΑ, ΨΑΡΟΤΑΒΕΡΝΑ, ΨΗΣΤΑΡΙΑ, ΧΩΡΙΣ ΖΩΝΤΑΝΗ ΜΟΥΣΙΚΗ Η ΜΕ ΟΡΧΗΣΤΡΑ ΛΙΓΟΤΕΡΗ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΟΡΓΑΝΩΝ (ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΑΓΕΤΑΙ ΣΤΗΝ 1059176/625/ΠΟΛ.1087/25.6.2003 (ΦΕΚ Β 932) ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΕΙ ΚΑΘΕ ΦΟΡΑ), ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ, διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 δυνάμει της/1/7171/13.04.2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στις από 23/08/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Δ. & Ε.Λ.Π., ο έλεγχος αφού

επεξεργάστηκε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, τις διαθέσιμες πληροφορίες που ήδη υφίσταντο στην Υπηρεσία, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία της προσφεύγουσας καθώς και τα λοιπά προσκομισθέντα δικαιολογητικά διαπίστωσε:

- υφίστανται οι υπ' αριθμ. .../2017 και/2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν της διαπίστωσης της μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από προγενέστερους προληπτικούς ελέγχους που διενήργησαν οι Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ και Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ την 17/07/2016 και την 24/08/2017,
- κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016, 2017 και 2018 η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ζημία ποσού 30.703,66€, 57.516,51€ και 1.266,22€ αντίστοιχα,
- από τα βιβλία της προσφεύγουσας προέκυψε ότι σε κάποιους μήνες το κόστος πωληθέντων είναι μεγαλύτερο από τις πωλήσεις
- κατά τη σύγκριση των εισπράξεων μέσω POS στις κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών με τις καταχωρίσεις στα τηρούμενα βιβλία διαπιστώθηκαν διαφορές- και συνεπώς μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας- ποσού 9.885,01 € για το έτος 2016, 9.102,12 € για το έτος 2017 και 16.360,48 € για το έτος 2018.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω και με βάση την υπ' αριθμ. πρωτ./10.05.2022 εισήγηση της ελεγκτού, εκδόθηκε η υπ' αριθ./11.05.2022 Κοινή Απόφαση της Προϊσταμένης, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, η οποία μνημονεύεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, με την οποία εγκρίθηκε η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27§1 περ. β' του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28§1 του ν.4172/2013 που ορίζει ότι «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 όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, επιπροσθέτως, προκύπτει ότι, για τα έτη 2016 και 2017, η φορολογική αρχή διενήργησε τον έλεγχο με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 27 του ν.4174/2013 καθώς και τα κατά εξουσιοδότηση εκδοθέντα εφαρμοστικά νομοθετήματα που προαναφέρονται (ΠΟΛ. 1050/2014, ΠΟΛ. 1094/2014, Ε.2015/2020), ενώ για το έτος 2018 ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επειδή για τον προσδιορισμό του ποσοστού μικτού κέρδους ο έλεγχος έλαβε υπόψη το κόστος πωληθέντων και τις τιμές πώλησης, τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που έθεσε υπόψη του η προσφεύγουσα επιχείρηση. Συγκεκριμένα, το περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίστηκε συγκρίνοντας τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγορών πρώτων υλών και τις αναγραφόμενες στον τιμοκατάλογο τιμές των προϊόντων που πωλούσε. Μέσα από αυτή τη διαδικασία διαπιστώθηκε ότι κανένα προϊόν δεν πωλείται με ποσοστό μικτού κέρδους μικρότερο του 2,06, πλην όμως ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της χρηστής διοίκησης προσδιόρισε το ποσοστό στο 1,80. Συνεπώς κύρια πηγή πληροφοριών ήταν η ίδια η επιχείρηση και τα δεδομένα τα οποία εκείνη έθεσε στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/08/2022 εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΣΙΑ Ε.Ε., ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμό/2022,/2020,/2022,/2022,/2022,/2022,/2022 και/2022 προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

1. Φόρος Εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2016	
Χρεωστικό ποσό	21.054,57
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	10.527,29
Σύνολο	31.581,86

Φορολογικό έτος 2017	
Χρεωστικό ποσό	18.253,78
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	9.126,89
Σύνολο	27.380,67

Φορολογικό έτος 2018	
Χρεωστικό ποσό	3.459,04
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.729,52
Σύνολο	5.188,56

2. Φ.Π.Α.:

Φορολογική περίοδος 01/01/2016- 31/12/2016	
Χρεωστικό υπόλοιπο	23.837,80
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.967,25
Σύνολο	34.805,05

Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017	
Χρεωστικό υπόλοιπο	19.912,86
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	9.075,58
Σύνολο	28.988,44

Φορολογική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	2.348,58	2.348,58
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	1.172,51	354,54	817,97

3. Πρόστιμο άρθρου 58^Α§1 Κ.Φ.Δ.:

Πράξη Επιβολής Προστίμου υπ' αριθμ./2022: **951,54 €**

Πράξη Επιβολής Προστίμου υπ' αριθμ./2022: **4.928,24 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.