



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 322

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

4. Την με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στις κατά των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

Γ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

Δ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και

Ε) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
7. Το με αριθμό πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου (.....) με θέμα αποστολή ηλεκτρονικού αρχείου ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 10.738,69 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.369,35 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **16.108,04 €**.
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προσδιορίστηκε διαφορά ζημιάς ύψους 23.230,43 €.
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 12.654,36 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 6.327,18 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **18.981,54 €**.
- Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 1.808,14 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 904,07 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **2.712,21 €**.
- Με τη με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, διότι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμόεντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Η προσφεύγουσα εταιρία κατά τα κρίσιμα έτη είχε την επωνυμία, όπως προκύπτει από το προσκομισθέν αντίγραφο της με αριθμό πρωτ. Ανακοίνωσης της υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ. του Επιμελητηρίου Ηρακλείου και από τα στοιχεία του συστήματος TAXIS και τήρησε απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με κύρια δραστηριότητα τηνδιαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η επιχείρηση παρουσιάζει στο φορολογικό έτος 2016 ζημιές ύψους 23.230,43€ και στο φορολογικό έτος 2017 ζημιές ύψους 4.298,27€.
- Η επιχείρηση το έτος 2016 πούλησε 65.081 κιλά κρασιού σε 2.766 ασκούς των 20 κιλών και 2.669 ασκούς των 5 κιλών με μέση σταθμική τιμή πώλησης 0,8463€ / κιλό κρασιού.
- Η επιχείρηση το έτος 2016 αγόρασε 48.165 κιλά οινοστάφυλλα για παραγωγή κρασιού, 49.390 κιλά χύμα κρασί με τιμή αγοράς 0,33€ / κιλό και 6.200 κιλά χύμα κρασί με τιμή αγοράς 0,71€ / κιλό κρασιού.
- Το μέσο σταθμικό κόστος της συσκευασίας προσδιορίστηκε σε 0,08€ / κιλό κρασιού.
- Η επιχείρηση σύμφωνα με την Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2016 πραγματοποίησε πωλήσεις ύψους 59.564,60 € με κόστος πωληθέντων ύψους 71.254,70€, δηλαδή παρουσίασε αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους -19,23%.
- Ακόμη και αν η επιχείρηση αγόραζε με το ψηλότερο κόστος δηλαδή 0,71€ / κιλό κρασιού και δεδομένου του κόστους συσκευασίας (0,08€), ο Σ.Μ.Κ. θα έπρεπε να είναι 6,65%.
- Η επιχείρηση συσκευάζει το κρασί σε ασκούς των 5, 10 και 20 κιλών τους οποίους τοποθετεί σε χάρτινες συσκευασίες αντίστοιχων κιλών. Οι αγορασθείσες ποσότητες ασκών και χάρτινων κουτιών σε ετήσια βάση είναι παρόμοιες και πραγματοποιούνται σε μικρές ποσότητες και με μεγάλη συχνότητα (περίπου ανά 10 ημέρες).

Από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης που διενεργήθηκε για τα υλικά συσκευασίας διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. Η επιχείρηση για την χρήση 2016 αγόρασε υλικά συσκευασίας για 186.000 κιλά κρασιού ενώ πούλησε περίπου 66.000 κιλά κρασί και για την χρήση 2017 αγόρασε υλικά συσκευασίας για 137.500 κιλά κρασιού ενώ πούλησε περίπου 82.000 κιλά κρασί.
2. Στις 31/03/2016 πραγματοποιήθηκε μία μικρή επιστροφή υλικών συσκευασίας, γεγονός που υποδεικνύει ότι η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα επιστροφής των ειδών που δεν χρειαζόταν. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι πραγματοποιούμενες αγορές είχαν σκοπό την εξυπηρέτηση των πωλήσεων κρασιού αφού τα υλικά συσκευασίας δεν επιστράφηκαν στον προμηθευτή (πλην της ως άνω περίπτωσης) και δεν δηλώθηκε καταστροφή τους.

Κατόπιν διαπίστωσης αναξιολόγητης διαφοράς μεταξύ των προμηθειών υλικών συσκευασίας και των πωλήσεων αυτών (κατά την πώληση των εμπορευμάτων) ο έλεγχος έκρινε ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι αναξιόπιστο για το φορολογικό έτος 2016 καθώς δεν επιβεβαιώθηκε αξιόπιστη ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων που να διασφαλίζουν την συσχέτιση των συναλλαγών αποθεμάτων και πωλήσεων βάσει του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. και τον ευχερή έλεγχό τους. Δηλαδή δεν επαληθεύτηκε η λογιστική ισότητα αρχικό απόθεμα + αγορές - πωλήσεις = τελικό απόθεμα, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του Ε3 της επιχείρησης προκύπτουν μηδενικά αποθέματα έναρξης και λήξης έτους.

Επιπλέον για το έτος 2016 η επιχείρηση παρουσιάζει αρνητικό Σ.Μ.Κ..

Ο έλεγχος στις αναλύοντας όλα τα παραπάνω, με το με αριθμό πρωτ. Υπηρεσιακό Σημείωμά του, εισηγήθηκε στην Προϊσταμένη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, βάσει των διατάξεων των άρθρων 28 του Κ.Φ.Ε. και 27 του Κ.Φ.Δ. και συγκεκριμένα της τεχνικής της αρχής των αναλογιών. Η ανωτέρω εισήγηση εγκρίθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του υπηρεσιακού σημειώματος που μας διαβιβάστηκε μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος. Επίσης στις με την με αριθμό πρωτ. Γνωστοποίηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, μέσω της e-κοινοποίησης ότι ο έλεγχος θα διενεργηθεί και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Για τον προσδιορισμό των εσόδων του φορολογικού έτους 2017 δεν εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές.

Εφαρμόζοντας την αρχή των αναλογιών ο έλεγχος προσδιόρισε τις πωλήσεις της χρήσης 2016 βάσει των αγορών των συσκευασιών, λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:

- Ως τιμή πώλησης χρησιμοποιήθηκε η χαμηλότερη τιμή που βρέθηκε στα παραστατικά πωλήσεων του έτους 2016, ήτοι 0,60€ / κιλό κρασιού και όχι η μέση σταθμική τιμή.
- Υπολογίστηκε φυσιολογική φύρα αποθεμάτων 10%.
- Λήφθηκε υπόψη μηδενικό απόθεμα υλικών συσκευασίας αρχής και τέλους χρήσης, όπως προκύπτει από τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης.
- Λήφθηκαν υπόψη οι επιστροφές 1,5% επί του τζίρου που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά το έτος 2016.

Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Προσδιορισμός πωλήσεων κρασιού βάσει ελέγχου (σε κιλά)								
		20κ	10κ	5κ	Σύνολο σε κιλά	Φύρα ελέγχου	1,5% επιστροφές	Σύνολο σε κιλά
Πωλήσεις κρασιού βάσει βιβλίων	Σε ασκούς	2.587	0	2.669				
	Σε κιλά	51.740	0	13.345	65.081	0	905	64.176
Πωλήσεις κρασιού βάσει εμμ.τεχνικών	Αγορές ασκών	7.500	700	5.800				
	Σε κιλά	150.000	7.000	29.000	186.000	18.600	2.790	164.610
Διαφορά πωλήσεων κρασιού βάσει ελέγχου (σε κιλά)								100.434

Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων βάσει ελέγχου	
Πωλήσεις κρασιού βάσει βιβλίων	54.227,60
Διαφορά ελέγχου 100.434 κιλά * 0,60€	60.260,40
Πωλήσεις κρασιού βάσει ελέγχου	114.488,00

Λοιπές πωλήσεις βάσει βιβλίων	5.337,00
Ακαθάριστα έσοδα	119.825,00

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος βάσει ελέγχου	
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	119.825,00
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	71.254,70
ΜΕΙΟΝ Δαπάνες χρήσης	11.540,33
Καθαρό κέρδος βάσει ελέγχου	37.029,97

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

1. Μη πλήρωση των όρων και προϋποθέσεων για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013.
2. Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αυθαίρετη καθώς δεν προηγήθηκε σχετική έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. όπως προβλέπεται.
3. Η αναντιστοιχία που εμφανίζεται ανάμεσα στις αγορές υλικών συσκευασίας και τις πωλήσεις κρασιού οφείλεται σε ιδιαιτερότητες στη λειτουργία της επιχείρησης - Η πραγματική φύρα των υλικών συσκευασίας υπερβαίνει το 25%.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέα λόγω μη αναφοράς των πραγματικών περιστατικών κάθε παράβασης.

1ος προβαλλόμενος λόγος – Μη πλήρωση των όρων και προϋποθέσεων για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28, του ν.4172/2013:

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

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:

«... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

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, σύμφωνα με την **Ε.2015/2020**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«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.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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.

....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των

φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2016/2020**, με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ (Α'170):

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

9Α. Για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων διακίνησης αγαθών των παρ. 8 και 9, τα σχετικά παραστατικά εκδίδονται ψηφιακά, φέρουν συγκεκριμένες προδιαγραφές και σημάνσεις και διαβιβάζονται απευθείας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

9Β. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. εξειδικεύεται η έκταση εφαρμογής και καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης, οι εξαιρέσεις και η έναρξη ισχύος των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

9Γ. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι ειδικότερες υποχρεώσεις των υπόχρεων οντοτήτων της παρ. 9Α, οι προδιαγραφές, το περιεχόμενο και ο μορφότυπος των ψηφιακών παραστατικών διακίνησης, ο τρόπος και τα κανάλια διαβίβασης αυτών στην Α.Α.Δ.Ε., καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες για την εφαρμογή των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, δεδομένου ότι από τον έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις δεν προέκυψαν διαφορές και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, από την αναντιστοιχία που εμφανίζεται ανάμεσα στις αγορές υλικών συσκευασίας και τις πωλήσεις κρασιού προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν παρέχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων για την συσχέτιση των συναλλαγών της με τα λογιστικά αρχεία, όπως απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π., καθιστώντας αδύνατη τη

διενέργεια επαληθεύσεων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθά εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς πληρείται η περίπτωση α' του άρθρου 28 του ν.4172/2013, σύμφωνα και με τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε.2015/2020.

Επειδή, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων επιχειρήσεων με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, όπου οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων είναι περιορισμένες, υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης και το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο. Η εν λόγω μέθοδος εφαρμόζεται με τον καθορισμό μιας αξιόπιστης αναλογίας, η οποία βασίζεται στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, τα οποία προκύπτουν είτε από τα λογιστικά αρχεία ή και άλλα στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία έχει όλα τα ανωτέρω χαρακτηριστικά ώστε η αρχή των αναλογιών να είναι εν προκειμένω κατάλληλη έμμεση μέθοδος ελέγχου. Επιπλέον, για τον προσδιορισμό των εσόδων της χρησιμοποιήθηκε η αναλογία υλικών συσκευασίας και πωληθείσας ποσότητας κρασιού, δηλαδή η χωρητικότητα (σε κιλά) των αγορασθέντων ασκών κρίθηκε ότι αποτελεί την πωληθείσα ποσότητα κρασιού (αναγνωρίζοντας φυσιολογική φύρα αποθεμάτων). Ως εκ τούτου, η συγκεκριμένη αναλογία κρίνεται αξιόπιστη καθώς προκύπτει από τον τρόπο λειτουργίας και τα λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο - Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αυθαίρετη καθώς δεν προηγήθηκε σχετική έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. όπως προβλέπεται.

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 3 & 4 της Α.1008/2020, με θέμα: Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα:

«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.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αυθαίρετα εφάρμοσε έμμεση τεχνική ελέγχου για τον προσδιορισμό των εσόδων της καθώς δεν υπήρχε σχετική έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπως προβλέπεται.

Επειδή, ο έλεγχος στις με το με αριθμό πρωτ. Υπηρεσιακό Σημειώμά του, εισηγήθηκε στην Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, βάσει των διατάξεων των άρθρων 28 του Κ.Φ.Ε. και 27 του Κ.Φ.Δ. και συγκεκριμένα της τεχνικής της αρχής των αναλογιών. Με την ανωτέρω εισήγηση αναλύονται τα στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και βάσει των οποίων το τηρούμενο λογιστικό σύστημα κρίνεται αναξιόπιστο καθώς δεν καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων ανάμεσα στις πωλήσεις της επιχείρησης και τις αγορές υλικών συσκευασίας.

Η εν λόγω εισήγηση εγκρίθηκε από την αρμόδια Προϊσταμένη, σύμφωνα με το αντίγραφο του με αριθμό πρωτ. υπηρεσιακού σημειώματος που μας διαβιβάστηκε μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος. Επιπλέον, με την με αριθμό πρωτ. Γνωστοποίηση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, μέσω της e-κοινοποίησης στις, ότι ο έλεγχος θα διενεργηθεί και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2016, έγινε κατόπιν έγκρισης της αρμόδιας Προϊσταμένης, όπως ορίζεται με το άρθρο 4 της Α.1008/2020, ο σχετικός ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο - Η αναντιστοιχία που εμφανίζεται ανάμεσα στις αγορές υλικών συσκευασίας και τις πωλήσεις κρασιού οφείλεται σε ιδιαιτερότητες στη λειτουργία της επιχείρησης - Η πραγματική φύρα των υλικών συσκευασίας υπερβαίνει το 25%.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αναντιστοιχία που παρατηρείται ανάμεσα στις αγορές των υλικών συσκευασίας και τις πωλήσεις κρασιού οφείλεται στο ότι χρησιμοποιεί τα υλικά συσκευασίας (ασκούς) για την αποθήκευση του κρασιού λόγω έλλειψης δεξαμενικών χώρων. Καθώς το γέμισμα των ασκών γίνεται χειρωνακτικά μεγάλος αριθμός τους καταστρέφεται. Η επιχείρηση δεν διαθέτει μηχανήμα σταθεροποίησης του κρασιού (ψύκτης) με τον οποίο καθιζάνουν οι ξένες ύλες, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται μεγάλες ποσότητες τρυγίας στο αποθηκευμένο στους ασκούς κρασί. Όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το αποθηκευμένο κρασί για την εκτέλεση των παραγγελιών, αυτό μεταφέρεται σε νέους ασκούς ενώ οι προηγούμενοι πετιούνται καθώς δεν μπορούν να ξαναχρησιμοποιηθούν. Η φύρα που προκαλείται από αυτή τη διαδικασία ξεπερνά το 25% ενώ τα υλικά συσκευασίας που απομένουν μεταφέρονται για χρήση στο επόμενο έτος.

Επειδή, το μέγεθος της προσφεύγουσας εταιρίας, όπως προκύπτει από τα οικονομικά μεγέθη του Ε3 της επιχείρησης και τη μη απασχόληση προσωπικού, δικαιολογούν τον τρόπο λειτουργίας που παρουσιάζει η προσφεύγουσα. Επιπλέον, με την από οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αλλά και την με αριθμό πρωτ. Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, δεν εκφέρεται διαφορετική άποψη ως προς την έλλειψη μηχανημάτων και δεξαμενικών χώρων καθώς και τον χειρωνακτικό τρόπο γέμισματος των ασκών. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει μεγαλύτερη φύρα ασκών από αυτή που υπολόγισε ο έλεγχος (10%) ως φύρα αποθεμάτων, πρέπει να γίνει δεκτός και να υπολογιστεί φύρα 25% εξαιτίας της ιδιαιτερότητας που προκαλείται από το μικρό μέγεθος της επιχείρησης αλλά και τα χαρακτηριστικά του πωλούμενου είδους (δημιουργία μεγάλης ποσότητας τρυγίας).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι πωλήσεις κρασιού της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2016, προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Προσδιορισμός πωλήσεων κρασιού βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε κιλά)								
		20κ	10κ	5κ	Σύνολο σε κιλά	Φύρα	1,5% επιστροφές	Σύνολο σε κιλά
Πωλήσεις κρασιού βάσει βιβλίων	Σε ασκούς	2.587	0	2.669				
	Σε κιλά	51.740	0	13.345	65.081	0	905	64.176
Πωλήσεις κρασιού βάσει ελέγχου	Αγορές ασκών	7.500	700	5.800				
	Σε κιλά	150.000	7.000	29. 000	186.000	18.600 (10%)	2.790	164.610
Πωλήσεις κρασιού βάσει Δ.Ε.Δ.	Αγορές ασκών	7.500	700	5.800				
	Σε κιλά	150.000	7.000	29.000	186.000	46.500 (25%)	2.790	136.710
Διαφορά πωλήσεων κρασιού βάσει Δ.Ε.Δ. (σε κιλά)								72.534

Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	
Πωλήσεις κρασιού βάσει βιβλίων	54.227,60
Διαφορά Δ.Ε.Δ. 72.534 κιλά * 0,60€	43.520,40
Πωλήσεις κρασιού βάσει Δ.Ε.Δ.	97.748,00
Λοιπές πωλήσεις βάσει βιβλίων	5.337,00
Ακαθάριστα έσοδα	103.085,00

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	
Ακαθάριστα έσοδα βάσει Δ.Ε.Δ.	103.085,00
ΜΕΙΟΝ Κόστος πωληθέντων	71.254,70
ΜΕΙΟΝ Δαπάνες χρήσης	11.540,33
Καθαρό κέρδος βάσει Δ.Ε.Δ.	20.289,97

Ως προς 4ο προβαλλόμενο λόγο - Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέα λόγω μη αναφοράς των πραγματικών περιστατικών κάθε παράβασης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

....η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

....ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1,»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την επιβολή προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια των αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και να περιγράφει τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε διότι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία) όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ., η οποία επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των περ. 1η' και 2ε' του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δεν εκδόθηκε λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, και συνεπώς δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις διαφορές στα υλικά συσκευασίας. Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία των λογιστικών στοιχείων από την οποία δεν επαληθεύτηκε η λογιστική ισότητα αρχικό απόθεμα + αγορές - πωλήσεις = τελικό απόθεμα, δεδομένων των μηδενικών αποθεμάτων έναρξης και λήξης έτους.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι υπάρχει διαφορά ανάμεσα στον έλεγχο και στα εκδοθέντα παραστατικά ύψους 917 κιλών (65.996 - 65.079,5), επισημαίνουμε ότι ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των πωλήσεων κρασιού χρησιμοποίησε ως πωλήσεις βάσει βιβλίων, ποσότητα 65.081 κιλά και όχι 65.996 κιλά (διαφορά 1,5 κιλό με τα κιλά που επικαλείται η προσφεύγουσα, 65.081-65.079,5=1,5).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., και ειδικότερα:

Την τροποποίηση των:

A) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

B) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και

Την επικύρωση των:

A) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

B) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και

Γ) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

Φορολογικό έτος 2016

A) με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
--	--------	---------	---------	---------

			Δ.Ε.Δ.	
Φορολογητέα κέρδη		37.029,97	20.289,97	20.289,97
Ή ζημιά	23.230,43			23.230,43
Πιστωτικό ποσό φόρου	195,95			6.080,04
Χρεωστικό ποσό φόρου		10.542,74	5.884,09	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		5.369,35	2.942,05	2.942,05
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	604,05	16.712,09	9.626,14	9.022,09

Β) με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	59.564,60	119.825,00	103.085,00	43.520,40
Αξία φορολογητέων εισροών	68.317,97	68.317,97	68.317,97	
Φόρος εκροών	13.459,38	27.921,88	23.904,28	10.444,90
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.267,52	15.267,52	15.267,52	
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.808,14			1.808,14
Χρεωστικό υπόλοιπο		12.654,36	8.636,68	8.636,68
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		6.327,18	4.318,30	4.318,30
Σύνολο φόρου για καταβολή		18.981,54	12.954,98	12.954,98
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.808,14			1.808,14

Γ) υπ' αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου

2.500,00 €

Φορολογικό έτος 2017

Α) με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη				
Ή ζημιά	27.528,70	4.298,27	4.298,27	23.230,43
Πιστωτικό ποσό φόρου				
Χρεωστικό ποσό φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	800,00	800,00	800,00	

Β) με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	69.297,80	69.297,80	69.297,80	

Αξία φορολογητέων εισροών	61.843,35	61.843,35	61.843,35	
Φόρος εκροών	16.619,59	16.619,59	16.619,59	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.800,73	14.992,59	14.992,59	1.808,14
Πιστωτικό υπόλοιπο	181,14	181,14	181,14	
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.808,14	1.808,14	1.808,14
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		904,07	904,07	904,07
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.712,21	2.712,21	2.712,21
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	181,14	181,14	181,14	

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.