



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26 / 05 / 2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 468

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με έδρα την, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ – Πράξης Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ – Πράξης Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της εν λόγω εταιρείας, η οποία εδράζεται στην και έχει κύρια δραστηριότητα το Λιανικό εμπόριο ελαστικών αυτοκινήτων.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην πρόσκληση του ελέγχου προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία - αρχεία απεικόνισης των συναλλαγών και τα σχετικά εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία πωλήσεων και αγορών για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016, 2017.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν για την φορολογική εικόνα της προσφεύγουσας τα εξής:

- Στα περισσότερα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν γίνεται πλήρης περιγραφή των πωληθέντων ειδών, σε αντίθεση με τα τιμολόγια αγοράς που περιλαμβάνουν πλήρη και ακριβή περιγραφή του εμπορεύματος.
- Για τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς και διαχρονικά, η εν λόγω οντότητα στα αποτελέσματα της παρουσίαζε ζημιές.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ, και προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016, 2017 και ειδικότερα προέβη στον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών ως εξής:

Για την χρήση 2016, καθώς το 89% των συνολικών αγορών της προσφεύγουσας αφορούσε την αγορά ελαστικών και το υπόλοιπο 11% την αγορά ανταλλακτικών και ζαντών, προσδιόρισε συντελεστή 21% μικτού κέρδους πώλησης ελαστικών και 29% μικτού κέρδους πώλησης ανταλλακτικών. Βάσει αυτών των συντελεστών προσδιορίστηκε κέρδος χρήσης 20.578,64 €.

Για την χρήση 2017, καθώς επίσης το 89% των συνολικών αγορών της προσφεύγουσας αφορούσε την αγορά ελαστικών και το υπόλοιπο 11% την αγορά ανταλλακτικών και ζαντών, προσδιόρισε συντελεστή 23% μικτού κέρδους πώλησης ελαστικών και 29% μικτού κέρδους πώλησης ανταλλακτικών. Βάσει αυτών των συντελεστών προσδιορίστηκε κέρδος χρήσης 31.701,63 €.

Στην προσφεύγουσα επιδόθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, στο οποίο η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε πως το προσδιορισθέν ποσοστό του συντελεστή μικτού κέρδους είναι πλημμελώς αιτιολογημένο δεν έχει γίνει ορθή εκτίμηση των φορολογικών στοιχείων αγορών και πωλήσεων και πως αυθαίρετα ο έλεγχος προβαίνει στον προσδιορισμό του ποσοστού μικτού κέρδους, χωρίς ωστόσο να προσκομισθούν περεταίρω στοιχεία που να ανατρέπουν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 5.967,81 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 2.983,91 €, ήτοι συνολικό ποσό **8.951,72 €**.

- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 9.193,47 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 4.596,74 €, ήτοι συνολικό ποσό **13.790,21 €**.

- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 14.771,62 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.385,81 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **22.157,43 €**.

- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 20.583,01 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 10.291,50 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **30.874,51 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ανωτέρω πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του αρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Ο έλεγχος προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων βασιζόμενος σε μια απλή πιθανολόγηση ότι δεν εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβώς φορολογικά στοιχεία (γενικά και αόριστα) και δεν στηρίζεται σε συγκεκριμένη και ειδική διαπίστωση ότι πράγματι εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβώς κάποια φορολογικά στοιχεία.
- Όπως επικουρικώς μη νόμιμη η επιλογή του προσήκοντος, κατά τον έλεγχο, ΜΣΚΚ, άλλως αίτημα μεταρρύθμισης του εφαρμοστέου ΜΣΚΚ στο προσήκον μέτρο (9%).

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν ότι:

«Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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

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

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

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

2.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 στο άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται:

«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 τον 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.2015/2020** με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”, ορίζονται τα εξής:

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.

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. 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.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά και μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Άρθρο 5

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, επίσης και στο άρθρο 3 της Α1008/2020 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται ότι η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για 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 θα πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, με τα άρθρα 9 και 12 των ΕΛΠ (4308/2014) 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.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται...».

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό 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) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.».

Επειδή, με τα άρθρα 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

άρθρο 28 παρ. 2

«... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

άρθρο 64

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους

κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή, για την διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2012).

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, με την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Ειδικότερα αναφέρει ότι ο έλεγχος προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων βασιζόμενος σε μια απλή πιθανολόγηση ότι δεν εκδόθηκαν, ή εκδόθηκαν ανακριβώς φορολογικά στοιχεία (γενικά και αόριστα) και δεν στηρίζεται σε συγκεκριμένη και ειδική διαπίστωση ότι πράγματι εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβώς κάποια φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ανωτέρω προβαλλόμενο ισχυρισμό στην οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στο κεφ.11 αυτής «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους» αναφέρεται:

«Ελέγχεται η πλήρωση 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:

- στα φορολογικά στοιχεία που αφορούν την χονδρική πώληση δεν γίνεται η πλήρης περιγραφή του πωλούμενου είδους, ώστε να είναι δυνατή τουλάχιστον κατά μέρος των χονδρικών πωλήσεων ο ακριβής έλεγχος του επιτυχανόμενου μικτού κέρδους, καθότι η επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2012 μέχρι και 2021 είναι ζημιογόνα. Ελαστικά της ίδιας εμπορικής φίρμας έχουν διάφορες τιμές λόγω των πολλών και διαφόρων χαρακτηριστικών που διαμορφώνουν την τιμή τους. Συνεπώς ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με όλα τα διαθέσιμα στοιχεία...».

Επίσης στο κεφάλαιο 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου ως προς τις προϋποθέσεις και την επιλογή της μεθόδου αναφέρονται τα εξής:

«Δεν εφαρμόστηκε συγκεκριμένη μέθοδος διότι δεν ήταν εφικτό αφενός και αφετέρου το άρθρο 28 του ν.4172/2013 αναφέρει «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).... γ)....

Ο προσδιορισμός λοιπόν έγινε με όλα τα διαθέσιμα στοιχεία...».

Επειδή, ο έλεγχος κρίνει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ και η τεκμηρίωσή του βασίζεται στο ότι στα φορολογικά στοιχεία δεν αναφέρεται η πλήρης περιγραφή του πωλούμενου είδους και συνεπώς δεν ήταν δυνατή η επαλήθευση του επιτυχανόμενου μικτού κέρδους, δεδομένου ότι η επιχείρηση είναι ζημιογόνα.

Περαιτέρω στο κεφάλαιο 5 της οικείας έκθεσης ελέγχου ως προς την επαλήθευση του μικτού κέρδους αναφέρονται τα εξής:

«Για τον υπολογισμό του μικτού κέρδους λάβαμε υπόψη:

Α. Τις εκπτώσεις που λαμβάνει η επιχείρηση ετήσια από τους προμηθευτές της και οφείλεται στον πραγματοποιηθέντα τζίρο ή τον τρόπο πληρωμής.

B. Το μικτό κέρδος που προκύπτει με βάση ορισμένα φορολογικά στοιχεία αγοράς και πώλησης στα οποία είναι δυνατόν να ταυτοποιηθεί το πωλούμενο είδος

Φορολογικό έτος 2016

Τα έσοδα της επιχείρησης προέρχονται κατά κύριο λόγο από την πώληση ελαστικών ΕΙΧ και ΔΙΧ και δευτερευόντως από την πώληση ζαντών και διαφόρων ανταλλακτικών

Διατηρεί κεντρικό και υποκατάστημα των οποίων τα έσοδα κατανέμονται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ 2016	ΚΕΝΤΡΙΚΟ	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
Πωλήσεις χονδρικές	37.029,42	45.822,99	
Πωλήσεις λιανικές	140.287,53	140.742,64	
παροχή υπηρεσιών	2.742,41	2.470,46	
	180.059,36	189.036,09	369.095,45

A περίπτωση :

Οι αγορές ελαστικών της επιχείρησης προέρχονται από πέντε (5) μεγάλους προμηθευτές

Αγορές από:	Αρχική αξία αγορών	Εκπτώσεις	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ετήσιο ποσοστό έκπτωσης επί της αρχικής αξίας	ετήσιο ποσοστό έκπτωσης που αναλογεί στην τελική αξία
.....
....
ΣΥΝΟΛΑ ΑΓΟΡΩΝ	376.202,82	60.192,96	316.009,86	Μέσος όρος 16%	Μέσος όρος 19%

....

Ακόμα και αν υποθέσουμε ότι η επιχείρηση πουλάει τα ελαστικά με μηδενικό κέρδος επί της αρχικής τιμής αγοράς θα έπρεπε να έχει μικτό κέρδος στην χρήση τουλάχιστον 60.192,96 € όσες και οι εκπτώσεις που λαμβάνει ήτοι ποσοστό μικτού κέρδους 19% επί του τελικού κόστους των πωληθέντων ελαστικών της.

B περίπτωση :

Στα περισσότερα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν γίνεται πλήρης περιγραφή του πωληθέντος εμπορεύματος με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός επακριβώς ο υπολογισμός του μικτού κέρδους επί της αγοράς εμπορευμάτων....

Σε ορισμένα τιμολόγιαστα οποία γίνεται ακριβέστερη περιγραφή του είδους ...προκύπτει το μικτό κέρδος επί της τιμής αγοράς....

Η ανωτέρω πρακτική της επιχείρησης συνάδει με την παραγγελία από τον πελάτη των ελαστικών, την παραγγελία στην προμηθεύτρια εταιρεία, την παράδοση την επόμενη μέρα και την τοποθέτηση και πώληση των ελαστικών στον εκάστοτε πελάτη. Η παράδοση των ελαστικών από τις πέντε μεγάλες επιχειρήσεις είναι πολύ συχνές, διότι η επιχείρηση δεν διαθέτει μεγάλο αριθμό αποθεμάτων, αφενός λόγω κόστους και της διάρκειας ζωής των ελαστικών και αφετέρου λόγω των πάρα πολλών τύπων ελαστικών που διατίθενται στην αγορά.

....Λόγω της ελλιπούς περιγραφής του είδους δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός σε πολλές περιπτώσεις πώλησης και επειδή δεν συνάδει με τις εμπορικές πρακτικές να πουλάει μια επιχείρηση στην τιμή κόστους και να αποσκοπεί μόνο στην παροχή εκπτώσεων προσδιορίζουμε κατ' ελάχιστον σε 21% το μικτό κέρδος πώλησης επί του συνολικού κόστους των πωληθέντων ελαστικών της Και το 29% των ανταλλακτικών...

Κατόπιν των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου και το μικτό κέρδος της για το φορολογικό έτος 2016 είναι:

Κόστος πωληθέντων δήλωσης	356.804,27
Κ.Π. ελαστικών 89%	317.555,80
Κ.Π. λοιπών αγορών 11%	39.248,47
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου πώλησης ελαστικών =ΚΠ*1,21	384.242,52
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου πώλησης ανταλλακτικών =ΚΠ*1,29	50.630,53
Πλέον έσοδα από παροχή υπηρεσιών βάσει δήλωσης	5.212,87
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	440.085,91
Συνολικό ΜΚ χρήσης	83.281,64
Ποσοστό ΜΚ ελέγχου επί κόστους και παροχής υπηρεσιών	23,34%
Ποσοστό ΜΚ δήλωσης επί κόστους και παροχής υπηρεσιών	3,44%

Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω ελέγχθηκε ο τρόπος των πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων καθώς και οι πραγματικές πληρωμές της. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση δεν κατέλαβε κανένα ποσό ΦΠΑ στο Δημόσιο ελήφθη υπόψη και ο εισπραττόμενος ΦΠΑ των εκροών καθώς και οι πληρωμές ΦΠΑ των εισροών της. Ο επαγγελματικός τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατίθενται τα έσοδά της από POS και μέσω του οποίου πληρώνονται οι προμηθευτές της στην αρχή και στο τέλος της κάθε χρήσης έχει τα κάτωθι υπόλοιπα:

...

Προκύπτει δηλαδή ότι ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εισπράξει στην χρήση 456.095,64 € έχει καταβάλλει για τις υποχρεώσεις της 505.530,69 €. Το υπερβάλλον ποσό των 49.435,05 € που καταβλήθηκε δεν προκύπτει με ποιο τρόπο αποκτήθηκε από την επιχείρηση εφόσον δεν υπάρχει δανειοδότησή της ούτε υπάρχει άλλη εμφανής πηγή εισοδήματος και συνεπώς η διαπιστωμένη προσαύξηση περιουσίας δεδομένου ότι πρόκειται για νομικό πρόσωπο προέρχεται από την απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων με την μέθοδο της μη έκδοσης στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Να σημειώσουμε δε ότι:

α)η επιχείρηση είναι ζημιογόνος από την χρήση 2012 και εντεύθεν,

β)απασχολούνται και οι δύο εταίροι στην επιχείρηση, οι οποίοι ως φυσικά πρόσωπα δεν δηλώνουν άλλο εισόδημα....

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Τα έσοδα της επιχείρησης προέρχονται κατά κύριο λόγο από την πώληση ελαστικών ΕΙΧ και ΔΙΧ και δευτερευόντως από την πώληση ζαντών και διαφόρων ανταλλακτικών

Διατηρεί κεντρικό και υποκατάστημα των οποίων τα έσοδα κατανέμονται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ 2017	ΚΕΝΤΡΙΚΟ	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
Πωλήσεις χονδρικές	154.082,69	38.779,90	
Πωλήσεις λιανικές	37.866,80	146.533,60	
παροχή υπηρεσιών	2.150,85	1.305,59	
	194.100,34	186.619,09	380.719,43

Α περίπτωση :

Οι αγορές ελαστικών της επιχείρησης προέρχονται από πέντε (5) μεγάλους προμηθευτές

Αγορές από:	Αρχική αξία αγορών	Εκπτώσεις	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ετήσιο ποσοστό έκπτωσης επί της αρχικής αξίας	ετήσιο ποσοστό έκπτωσης που αναλογεί στην τελική αξία
.....
....
ΣΥΝΟΛΑ ΑΓΟΡΩΝ	397.900,40	70.551,82	327.348,58	Μέσος όρος 18%	Μέσος όρος 21,55%

....

Ακόμα και αν υποθέσουμε ότι η επιχείρηση πουλάει τα ελαστικά με μηδενικό κέρδος επί της αρχικής τιμής αγοράς θα έπρεπε να έχει μικτό κέρδος στην χρήση τουλάχιστον 70.551,82 € όσες και οι εκπτώσεις που λαμβάνει ήτοι ποσοστό μικτού κέρδους **21,55 % επί του τελικού κόστους των πωληθέντων ελαστικών της.**

B περίπτωση :

Στα περισσότερα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν γίνεται πλήρης περιγραφή του πωληθέντος εμπορεύματος με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός επακριβώς ο υπολογισμός του μικτού κέρδους επί της αγοράς εμπορευμάτων....

Σε ορισμένα τιμολόγιαστα οποία γίνεται ακριβέστερη περιγραφή του είδους ...προκύπτει το μικτό κέρδος επί της τιμής αγοράς,....

Η ανωτέρω πρακτική της επιχείρησης συνάδει με την παραγγελία από τον πελάτη των ελαστικών, την παραγγελία στην προμηθεύτρια εταιρεία, την παράδοση την επόμενη μέρα και την τοποθέτηση και πώληση των ελαστικών στον εκάστοτε πελάτη. Η παράδοση των ελαστικών από τις πέντε μεγάλες επιχειρήσεις είναι πολύ συχνές, διότι η επιχείρηση δεν διαθέτει μεγάλο αριθμό αποθεμάτων, αφενός λόγω κόστους και της διάρκειας ζωής των ελαστικών και αφετέρου λόγω των πάρα πολλών τύπων ελαστικών που διατίθενται στην αγορά.

....Λόγω της ελλιπούς περιγραφής του είδους δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός σε πολλές περιπτώσεις πώλησης και επειδή δεν συνάδει με τις εμπορικές πρακτικές να πουλάει μια επιχείρηση στην τιμή κόστους και να αποσκοπεί μόνο στην παροχή εκπτώσεων προσδιορίζουμε κατ' ελάχιστον σε 23% το μικτό κέρδος πώλησης επί του συνολικού κόστους των πωληθέντων ελαστικών της Και το 29% των ανταλλακτικών...

Κατόπιν των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου και το μικτό κέρδος της για το φορολογικό έτος 2017 είναι:

Κόστος πωληθέντων δήλωσης	371.974,06
Κ.Π. ελαστικών 89%	331.056,91
Κ.Π. λοιπών αγορών 11%	40.917,15
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου πώλησης ελαστικών =ΚΠ*1,23	407.200,00
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου πώλησης ανταλλακτικών =ΚΠ*1,29	52.783,12
Πλέον έσοδα από παροχή υπηρεσιών βάσει δήλωσης	3.456,44
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	463.439,56
Συνολικό ΜΚ χρήσης	91.465,50
Ποσοστό ΜΚ ελέγχου επί κόστους και παροχής υπηρεσιών	24,59%
Ποσοστό ΜΚ δήλωσης επί κόστους και παροχής υπηρεσιών	2,30%

...

Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω ελέγχθηκε ο τρόπος των πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων καθώς και οι πραγματικές πληρωμές της. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση δεν κατέλαβε κανένα ποσό ΦΠΑ στο Δημόσιο ελήφθη υπόψη και ο εισπραττόμενος ΦΠΑ των εκρών καθώς και οι πληρωμές ΦΠΑ των εισρών της. Ο επαγγελματικός τραπεζικός

λογαριασμός στον οποίο κατατίθενται τα έσοδά της από POS και μέσω του οποίου πληρώνονται οι προμηθευτές της στην αρχή και στο τέλος της κάθε χρήσης έχει τα κάτωθι υπόλοιπα:

...

Προκύπτει δηλαδή ότι ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εισπράξει στην χρήση 472.029,09 € έχει καταβάλλει για τις υποχρεώσεις της 524.164,81 €. Το υπερβάλλον ποσό των 52.135,72 € που καταβλήθηκε δεν προκύπτει με ποιο τρόπο αποκτήθηκε από την επιχείρηση εφόσον δεν υπάρχει δανειοδότησή της-η οποία είναι ζημιογόνος από την χρήση 2012 και εντεύθεν- ούτε υπάρχει άλλη εμφανής πηγή εισοδήματος και συνεπώς η **διαπιστωμένη προσαύξηση περιουσίας** δεδομένου ότι πρόκειται για νομικό πρόσωπο προέρχεται από την απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων με την μέθοδο της μη έκδοσης στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Να σημειώσουμε δε ότι απασχολούνται και οι δύο εταίροι στην επιχείρηση, οι οποίοι ως φυσικά πρόσωπα δεν δηλώνουν άλλο εισόδημα....».

Επειδή ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ σημειώνονται τα εξής:

Ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ αναφέροντας ότι υφίστανται παρατυπίες κατά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων που αφορούν σε χονδρικές πωλήσεις λόγω μη αναφοράς της πλήρους περιγραφής του πωλούμενου είδους και εκ του λόγου αυτού **δεν είναι δυνατός ο ακριβής έλεγχος του επιτυγχάνομένου μικτού κέρδους**, καθότι η επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2012 μέχρι και 2021 είναι ζημιογόνος.

Ενώ στο κεφάλαιο 5 «επαλήθευση μικτού κέρδους» της οικείας έκθεσης ελέγχου, από την πληροφόρηση που παρέχεται από την επιχείρηση διενεργεί σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των οποίων προσδιορίζει με συγκεκριμένα στοιχεία τον συντελεστή μικτού κέρδους. Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι εισπράξεις υπολείπονται των πληρωμών του κάθε ελεγχόμενου έτους **συμπεραίνει ότι υφίσταται και «προσαύξηση περιουσίας» για το νομικό πρόσωπο μέσω απόκρυψης εσόδων και ειδικότερα μέσω της «μεθόδου μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης».**

Ωστόσο στην προαναφερθείσα Εγκύκλιο της Διοίκησης ορίζονται σαφώς οι περιπτώσεις παραβάσεων - παρατυπιών που αφορούν στα βιβλία και στοιχεία και που με την διαπίστωση αυτών πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα 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 απολογείται 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.

Εν προκειμένω δεν διαπιστώθηκε περίπτωση που να καθιστά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ή να προκύπτει μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα αλλά όπως

αναφέρθηκε η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ διότι δεν είναι δυνατός ο ακριβής έλεγχος του επιτυγχανόμενου μικτού κέρδους στις χονδρικές πωλήσεις. Ωστόσο αφενός από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι στον έλεγχο τέθηκαν υπόψη τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία αγορών, πωλήσεων και αποθεμάτων και βάσει αυτών διενεργήθηκε ελεγκτική επαλήθευση του μικτού κέρδους αφετέρου από την προαναφερθείσα εγκύκλιο Α.1293/2019, προβλέπεται να διενεργείται η συγκεκριμένη ελεγκτική επαλήθευση του μικτού κέρδους στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό, ενώ σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι **μόνος ο λόγος** του μη ακριβούς ελέγχου του επιτυγχανόμενου μικτού κέρδους δεν προβλέπεται να αποτελεί και προϋπόθεση για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Περαιτέρω δεν πληρείται και η διάταξη του άρθρου 28 περ.1β του ΚΦΕ, όπου «τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», καθώς η εν λόγω περίπτωση αναφέρεται σε **διαπιστώσεις παραβάσεων** μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και νόθευσης φορολογικών στοιχείων. Εν προκειμένω **δεν υφίσταται διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης** που να αναφέρεται σε συγκεκριμένα στοιχεία πωληθέντων εμπορευμάτων και αντισυμβαλλομένων ούτε και αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι υφίσταται σχετική παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης διαπιστωθείσα από προγενέστερο έλεγχο. Αντιθέτως ο έλεγχος συνάγει ότι για το νομικό πρόσωπο υφίσταται «**προσαύξηση**» μέσω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων χωρίς αυτές να προκύπτουν από την διενέργεια συγκεκριμένων επαληθεύσεων επί των αποθεμάτων (αρχής - τέλους), των αγορών και των πωλήσεων αλλά η εν λόγω «προσαύξηση» προσδιορίσθηκε μέσω σύγκρισης εισπράξεων και πληρωμών σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, χωρίς ωστόσο να εξασφαλίζεται ότι η ταμειακή αυτή διαφορά όντως αποτελεί και εισόδημα του κάθε έτους καθότι η επιχείρηση τηρεί απλογραφικά βιβλία και εκ του λόγου αυτού δεν παρέχεται επαρκής πληροφόρηση ώστε να εξασφαλισθεί ότι δεν υφίστανται έσοδα που εισπράττονται ετεροχρονισμένα όπως επίσης και δαπάνες που καταβάλλονται ετεροχρονισμένα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ, βασίμως προβάλλεται και δεδομένου ότι δεν προσδιορίσθηκαν διαφορές από τον έλεγχο σύμφωνα και με τις γενικές διατάξεις, γίνεται αποδεκτός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ – Πράξης Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ – Πράξης Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
χρεωστικό ποσό φόρου	5.967,81	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	2.983,91	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	8.951,72	0,00

Φ.Π.Α.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά φόρου ΦΠΑ	14.771,62	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	7.385,81	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	22.157,43	0,00

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
χρεωστικό ποσό φόρου	9.193,47	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	4.596,74	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	13.790,21	0,00

Φ.Π.Α.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά φόρου ΦΠΑ	20.583,01	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	10.291,50	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	30.874,51	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.