



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :

Αριθμ. Αποφ.:

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31-03-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο τυποποιημένων ζαχαρωδών», με διεύθυνση έδρας, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α)της υπ' αρ./08-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., β)της υπ'αρ./08-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-

31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., γ)της χωρίς αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ ποσού 33,04 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 31-03-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου(elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /08-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ύψους 52.773,87 €, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, ύψους 26.386,94 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.125,04€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 89.285,85 €.

Με την υπ' αριθμ. /08-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 , της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση για την εν λόγω φορολογική περίοδο στο ποσό των 8.523,24 € έναντι δηλωθέντος ποσού Φ.Π.Α. για έκπτωση 24.778,64 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. , βάσει των από 08-03-2023 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο τυποποιημένων ζαχαρωδών», για το φορολογικό έτος 2017, δυνάμει της με αριθμ. /24.05.2021 εντολής ελέγχου.

Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, που διενεργήθηκαν για το υπό κρίση φορολογικό έτος από την αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.), προέκυψε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28§ 2 του Κ.Φ.Ε. και επομένως το εισόδημα της ελεγχόμενης μπορούσε να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ. πρωτ. /25-5-2021 «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού», βάσει των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18, του Ν. 4174/2013 (όπως ισχύουν με το Ν. 4512/2018), με επισυναπτόμενη την εντολή ελέγχου. Έως τη σύνταξη και την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, η ελεγχόμενη δεν έκανε χρήση των ανωτέρω διατάξεων και δεν υπέβαλλε εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις βάσει του Ν. 4512/2018.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος κοινοποίησε νόμιμα στην ελεγχόμενη το υπ' αριθμ. πρωτ. /25-5-2021 «Αίτημα Παροχής Πληροφοριών», σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013, με το οποίο ζήτησε για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 – 2017, να τεθούν στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (δηλώσεις, βιβλία και στοιχεία) που τήρησε η ελεγχόμενη κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1.1.2016-31.12.2016 και 1.1.2017-31.12.2017 καθώς και το σύνολο των λοιπών δικαιολογητικών στοιχείων με βάση τα οποία έγιναν λογιστικές εγγραφές στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία κατά τις ανωτέρω χρήσεις ή δηλώθηκαν ποσά στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλε η ελεγχόμενη κατά τις ανωτέρω χρήσεις. Ο έλεγχος, έθεσε ως προθεσμία για την προσκόμιση των ανωτέρω φορολογικών βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων τις 5 εργάσιμες ημέρες. Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε εμπρόθεσμα και προσκόμισε στον έλεγχο το

σύνολο των λογιστικών της αρχείων για τα ελεγχόμενα έτη. Επιπλέον, ο έλεγχος κοινοποίησε νόμιμα στην ελεγχόμενη την υπ' αριθμ πρωτ./15-9-2022 Πρόσκληση προσκόμισης επιπρόσθετων στοιχείων με την οποία ζήτησε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα ακόλουθα:

- Αναλυτικά βιβλία εσόδων – εξόδων για τις χρήσεις 2016 και 2017
- Το μητρώο παγίων για τις χρήσεις 2016 και 2017
- Αντίγραφα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση τη χρήση 2017 αξίας 33.497,94 ευρώ.
- Τις αποφάσεις έγκρισης, αποφάσεις καταβολής επιχορήγησης /επιδότησης για το/τα πρόγραμμα/τα που είχε ενταχθεί η επιχείρηση τις ελεγχόμενες χρήσεις.
- Τα ημερήσια δελτία 'Ζ' της ΦΤΜ με αριθμό μητρώου CFB..... που εκδόθηκαν από την ημέρα έναρξης λειτουργίας της (20/9/2017) έως και 30/11/2017.
- Τα ημερήσια δελτία 'Ζ' της ΦΤΜ με αριθμό μητρώου FGB..... που εκδόθηκαν κατά το έτος 2017. Εάν δεν εκδόθηκαν δελτία 'Ζ' κατά το έτος 2017 να προσκομισθεί το τελευταίο εκδοθέν καθώς και το σημερινό δελτίο 'Ζ'.

Στις 21-9-2022 η ελεγχόμενη ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση και προσήλθε στην υπηρεσία, προσκομίζοντας στον έλεγχο όλα τα ανωτέρω.

Τέλος, ο έλεγχος προχώρησε στην κατάσχεση των στοιχείων της ελεγχόμενης για τις χρήσεις 2016 και 2017 και συντάχθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αριθ./2022 και/2022 εκθέσεις κατάσχεσης πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η οντότητα για την ελεγχόμενη χρήση και συγκεκριμένα για το Δεκέμβριο του 2017 δεν εξέδωσε στοιχεία φορολογικών εσόδων. Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη για ορισμένα προϊόντα πραγματοποίησε το μήνα Δεκέμβριο μεγαλύτερες σε ποσότητα αγορές απ' ότι πωλήσεις και η διαφορά των προϊόντων αυτών δεν εμφανίζεται στην απογραφή λήξης του 2017. Προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία πώλησης των ανωτέρω προϊόντων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί για τα προϊόντα αυτά το Δεκέμβριο του 2016. Οι διαφορές στα προϊόντα που αγοράστηκαν και πουλήθηκαν καθώς και η αξία πώλησης τους παρουσιάζονται αναλυτικά στον κάτωθι πίνακα :

Δ : Κ Ε Μ Β Ρ Ι Ο Σ 2017				
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΓΟΡΩΝ - ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΕΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ/ ΜΟΝΑΔΑΣΕ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΒΙΚΟΣ ΜΕΤΑΛΛΙΚΟ ΝΕΡΟ 6Χ1 ,SL	16	1,25	20,00	4,80
ΤΥΧΕΡΗ ΣΑΚΟΥΛΑ 5€ (ΤΕΜΑΧΙΑ)	11	2,50	27,50	6,60
NESTEA ΛΕΜΟΝΙ / ΡΟΔΑΚΙΝΟ 500ml (ΤΕΜΑΧΙΑ)	30	0,82	24,45	5,87
ΑEGEAN ΚΟΥΤΙ 4ΑΔΑ 500ML	42	3,36	141,12	33,87
HENNINGER ΚΟΥΤΙ 500ml 3+1 ΔΩΡΟ	30	2,32	69,60	16,70
ΣΥΝΟΛΟ			282,67	67,84

Κατά συνέπεια, η ελεγχόμενη επιχείρηση για τη χρήση 2017 δεν εξέδωσε ως όφειλε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 282,67 ευρώ πλέον 67,84 ευρώ Φ. Π.Α. κατά παράβαση των άρθρων 8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε επιπλέον, ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις η επιχείρηση δεν εξόφλησε όλα τα τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500,00 ευρώ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Πολ. 1216/01-10-2014.

Συγκεκριμένα, για τις συναλλαγές με τον προμηθευτή για την χρήση 2017 δεν αναγνωρίστηκαν συναλλαγές καθαρής αξίας 42.700,02 ευρώ (συναλλαγές που εξοφλήθηκαν με μετρητά και συναλλαγές επί πιστώσει που δεν προσκομίσθηκαν τραπεζικά μέσα πληρωμής).

Για τις συναλλαγές με τον προμηθευτή για τη χρήση 2017 δεν αναγνωρίστηκαν, για τον ίδιο λόγο, συναλλαγές καθαρής αξίας 8.397,17 ευρώ .

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει του αρ. 23 για τη χρήση 2017: $8.397,17 + 42.700,02 = 51.097,19\text{€}$.

Επίσης, η ελεγχόμενη στη χρήση 2017 πραγματοποίησε προσωπικές - καταναλωτικές δαπάνες, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της (αρ. 22§1 του Ν.4172/2013) ή δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το ανάλογο φορολογικό στοιχείο (αρ.22§2 του Ν. 4172/2013) με συνέπεια την απόρριψη των εν λόγω δαπανών καθαρής αξίας 3.371,38 ευρώ πλέον 809,05 ευρώ Φ.ΠΑ. ο οποίος δεν εκπίπτει σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000.

Από την ελεγκτική αρχή αποφασίστηκε για τις ελεγχόμενες χρήσεις να εφαρμοσθεί από τον έλεγχο η έμμεση τεχνική ελέγχου της ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ. Συγκεκριμένα, κύρια πηγή πληροφοριών αποτέλεσαν τα οικονομικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης και συγκεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων των ειδών που εμπορεύεται. Ο έλεγχος, για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξάντλησε τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προέκυψαν, αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία. Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίστηκε συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων.

Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος, επέλεξε διάφορα είδη αγαθών που εμπορεύεται η ελεγχόμενη οντότητα με μεγάλη εμπορευσιμότητα, σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς που καταχώρισε στα απλογραφικά του βιβλία και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προκειμένου να εξακριβώσει τις τιμές αγοράς τους. Οι τιμές πώλησης λήφθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις τιμές πώλησης των αγαθών αυτών λαμβάνοντας υπόψη τις τελικές τιμές διάθεσής τους μετά από την παροχή εκπτώσεων στους διάφορους πελάτες. Επειδή, τα έσοδα της ελεγχόμενης προέρχονταν από δύο κύριες κατηγορίες την πώληση εμπορευμάτων που δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. (κάρτες κινητής τηλεφωνίας) και εμπορευμάτων που υπάγονται σε Φ.Π.Α. και προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό μέσο μικτό περιθώριο κέρδους των εμπορευμάτων που εμπορευόταν η ελεγχόμενη, υπολογίστηκε ξεχωριστά για κάθε κατηγορία το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή του περιθωρίου μικτού κέρδους (επί κόστους) στο κόστος πωληθέντων ανά κατηγορία αγοραζόμενων εμπορευμάτων (μη υπαγόμενων σε Φ.Π.Α. και υπαγόμενων στον κανονικό ή στον μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. αντίστοιχα).

Ακαθάριστα έσοδα

1. Ακαθάριστα έσοδα

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ	2017
Έσοδα από πώληση εμπορευμάτων	658.175,99
Ακαθάριστα έσοδα (βάσει βιβλίων & στοιχείων)	658.175,99
(+) Απόκρυψη φορολογητέας ύλης (έμμεσες τεχνικές ελέγχου)	68.599,86
(+) Έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	282,67
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (βάσει ελέγχου)	727.058,52

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2017		
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ -ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (αρ.22 Ν.4172/2013)	3.371,39	809,05
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€ ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ	51.097,19	12.252,06
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	179,99	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	54.648,57	13.061,11

3. Καθαρά κέρδη

Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα	658.175,99	727.058,52	68.882,53
{-} Κόστος πωληθέντων	623.731,75	623.731,75	0,00
(=) Μικτό Κέρδος	34.444,24	103.326,77	68.882,53
(-) Δαπάνες	16.249,14	16.249,14	0,00
(+) Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00	0,00	0,00
{+} Λογιστικές διαφορές (ελέγχου)	0,00	54.648,57	54.648,57
(=) Καθαρό Κέρδος /Ζημία φορολογ. έτους	18.195,10	141.726,20	123.531,10

Περαιτέρω, οι φορολογητέες εκροές (βάσει ελέγχου) αυξήθηκαν από αυτές των δηλώσεων Φ.Π.Α κατά 32.421,36 ευρώ ως ακολούθως:

βάσει δηλώσεων Φ.Π.Α.	βάσει ελέγχου	Διαφορά
140.106,91	172.528,27	32.421,36

Τα ακαθάριστα έσοδα ύψους 172.528,27 ευρώ που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου επιμερίστηκαν στις κατηγορίες συντελεστών Φ.Π.Α ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2017	ΦΟΡΟΛ. ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ Ε-ΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ
ΜΕ ΦΠΑ 24%	169.474,52	98,23%
ΜΕ ΦΠΑ 13%	3.053,75	1,77%
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	172.528,27	100,00%

Επίσης, οι φορολογητέες εκροές (βάσει ελέγχου) αυξήθηκαν 282,67 ευρώ πλέον 67,84 ευρώ Φ.Π.Α. βάσει της αξίας των φορολογικών στοιχείων που δεν εξέδωσε η ελεγχόμενη, ενώ οι φορολογητέες εισροές (βάσει ελέγχου) μειώθηκαν κατά 3.371,38 € πλέον Φ.Π.Α. 809,05 € .

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../31-03-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- 1.Ανεπίκαιρη και παράνομη εντολή ελέγχου, χωρίς ισχύ.
- 2.Μη νόμιμη έκδοση των πράξεων. Ποτέ δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που παραδόθηκαν στη φορολογική αρχή. Μη νόμιμη διαδικασία κατάσχεσης.
- 3.Παράνομη μετατροπή προσωρινού (μερικού) ελέγχου σε τακτικό έλεγχο.
- 4.Μη νόμιμος ο φερόμενος ως επιτόπιος έλεγχος της επιχείρησης. Μη νόμιμη εξουσιοδότηση μη νόμιμη υπογραφή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ και της Α.Α.Δ.Ε. σύμφωνα με το ΠΔ 111/2014 και 25/2015.
- 5.Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου άρθρων 27 και 28 του ν.4174/2013.
- 6.Ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων, ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.
- 7.Επιβολή Φ.Π.Α. εκτός κοινοτικών διατάξεων.

Ως προς την πράξη επιβολής πρόστιμου Κ.Φ.Δ. ποσού 33,04 έτους 2017

Επειδή, ο έλεγχος ουδέποτε κοινοποίησε στην προσφεύγουσα πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ, ύψους 33,04 ευρώ, για τη χρήση 2017. Άλλωστε στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ξεκάθαρα ότι για τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πρέπει να επιβληθεί εις βάρος της ελεγχόμενης οντότητας ένα ενιαίο ανά φορολογικό έλεγχο πρόστιμο ύψους 250,00 ευρώ λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ. , σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 58Α, του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, το ανωτέρω πρόστιμο έχει επιβληθεί ήδη κατά το έτος 2016 κατά δε αυτού του προστίμου που έλαβε αριθμό/27-12-2022 κατατέθηκε από την προσφεύγουσα η από 19-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ελεγχίς) ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό .../16-05-2023 απόφαση της υπηρεσίας μας.Ως εκ τούτου η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται ως «άνευ αντικειμένου», ως προς την πράξη αυτή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1) Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 2) Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3) Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. ... 4) Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. ...»

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι από την Προϊσταμένη της ΔΟΥ, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./24-05-2021 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου σ' αυτήν, για τα είδη φορολογίας: Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2017 και ορίστηκε η διάρκεια ελέγχου μέχρι την 31/12/2022, ενώ ο νόμος ορίζει εξάμηνο και ως εκ τούτου οι ελεγκτές στερούνταν αρμοδιότητας ελέγχου, αφού κατείχαν μια ανυπόστατη, άλλως άκυρη εντολή ελέγχου αφού είχε ήδη λήξει και προ πολλού παρέλθει η εξάμηνη διάρκεια του ελέγχου .

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις»,

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει και από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, τόσο η αρχική εντολή υπ' αριθ./24-05-2021, όσο και η τροποποιητική αυτής, ως προς τον ελεγκτή, υπ' αριθ./9-12-2021 αναφέρουν διάρκεια ελέγχου την 31.12.2022, χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο είχαν κοινοποιηθεί τα οριστικά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2017.

Με βάση τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμες, αφού τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ, ο δε

ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών λόγω υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 27-12-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος προέβη στην υπ'αρ/2022 έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων της ελεγχόμενης για τη χρήση 2016 σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 24 & 25 του Κ.Φ.Δ. προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24 – Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, {...}

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Άρθρο 25 – Είσοδος σε εγκαταστάσεις

{...} 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 45 παρ.5 του Ν.4223/2013 επισημαίνεται ότι: «η έννοια της προσθήκης αυτής (της παρ.4 του άρθρου 24 του Ν.4174/2013) και της πρόβλεψης για τον τύπο

κατάσχεσης είναι η διασφάλιση της βεβαιότητας σχετικά με ό,τι αποτέλεσε αντικείμενο αυτής, ώστε να μην καταλείπεται σχετική αμφιβολία για το ποιο ακριβώς ήταν το υλικό που αφαιρέθηκε. Επομένως, εφόσον από όλες τις περιστάσεις, δεν προκύπτει τέτοια αμφιβολία, οι οποιοσδήποτε πλημμέλειες της διαδικασίας που ακολουθήθηκε δεν θίγουν τη νομιμότητα του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να λάβει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία με απόδειξη παραλαβής, ενώ από την παρ.3 του ίδιου άρθρου προκύπτει η δυνατότητα της διοίκησης να κατάσχει τόσο τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί η επιχείρηση, όσο και κάθε ανεπίσημο έγγραφο, στοιχείο ή βιβλίο, προκειμένου να διασφαλίσει την αποδεικτική αξία του υλικού που θα αποτελέσει τη βάση για την επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή, με το προγενέστερο καθεστώς της κατάσχεσης του άρθρου 36 του ΚΒΣ και των λοιπών φορολογικών νόμων (άρ.66 παρ.10-12 του Ν.2238/94 και αρ.48παρ.3 του ΦΠΑ), η κατάσχεση πραγματοποιείται στα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα και στοιχεία ενώ προϋπόθεση γι' αυτήν είναι η υπόνοια εκ μέρους της φορολογικής αρχής ότι από τα υπό κατάσχεση στοιχεία είναι δυνατόν να προκύψει απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Με τη νομολογία κρίθηκε ότι σε περίπτωση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων κατά τη διάρκεια ελέγχου στην εγκατάσταση ορισμένου επιτηδευματία, απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της σχετικής διαδικασίας, η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης στον τόπο κατάσχεσης και η επίδοσή της στον επιτηδευματία. Αντίθετα, με το νεότερο καθεστώς του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ. η φορολογική διοίκηση δύναται να κατάσχει τόσο τα επίσημα φορολογικά αρχεία, όσο και κάθε άλλο ανεπίσημο βιβλίο, στοιχείο ή αρχείο εφόσον το θεωρήσει απαραίτητο, δεδομένου ότι πλέον είναι δυσδιάκριτος ο διαχωρισμός μεταξύ επίσημων και ανεπίσημων αρχείων, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία του υλικού που θα αποτελέσει τη βάση επιβολής φόρων και προστίμων. Συνεπώς, λόγω της κατάσχεσης, υπό το νέο νομικό καθεστώς, αποτελεί η διασφάλιση της αξίας του αποδεικτικού υλικού, ενώ η κατάσχεση δύναται να γίνει, χωρίς όμως να είναι απολύτως απαραίτητη, προς διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας των βιβλίων και στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, πραγματοποιήθηκε κατάσχεση φορολογικών στοιχείων του έτους 2017 με την υπ' αριθ.47/2022 έκθεση κατάσχεσης.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος όπως ορίζονταν στο άρθρο 67 του Ν. 2238/1994 (πρώην Κ.Φ.Ε.), ήταν ένας σύντομος φορολογικός έλεγχος και στηριζόταν στα βιβλία και στα καταχωρημένα στοιχεία της επιχείρησης και αφορούσε συνήθως μία φορολογία (κυρίως εισοδήματος ή Φ.Π.Α.). Μάλιστα, η παρ. 2 του άρθρου 67 του Ν. 2238/1994 ορίζει ότι εάν κατά τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι δεν καταχωρήθηκαν ή καταχωρήθηκαν ανακριβώς φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της επιχείρησης, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο. Περαιτέρω, ο τακτικός φορολογικός έλεγχος ορίζονταν στο άρθρο 66 του Ν. 2238/1994, ήταν ένας ολοκληρωμένος φορολογικός έλεγχος σε όλες τις φορολογίες (εισοδήματος, Φ.Π.Α., παρακρατούμενους φόρους, κλπ) και στηρίζονταν στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, αλλά και σε στοιχεία τρίτων.

Επειδή, για ελεγχόμενες χρήσεις από 1.1.2014 εφαρμόζονται πλέον για τη διεξαγωγή των φορολογικών ελέγχων οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (αρχικά ο Ν.4174/2013 και σήμερα ο Ν.4987/2022).

Επειδή, ο μερικός και ο πλήρης φορολογικός έλεγχος ορίζονται τόσο στο άρθρο 25 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) όσο και του Ν. 4174/2013 και ερμηνεύονται περαιτέρω στο υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 02-04-2014 Έγγραφο με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν. 4174/2013». Επίσης, στο άρθρο 26 του Κ.Φ.Δ. δίνονται οδηγίες για την προτεραιοποίηση των φορολογικών ελέγχων. Από τις εν λόγω διατάξεις δεν έχουμε το διαχωρισμό του μερικού και πλήρους ελέγχου όπως είχαμε πριν το 2014 σε προσωρινό και τακτικό. Μερικός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί σε μία ή και περισσότερες φορολογίες, ενώ η ελεγκτική αρχή μπορεί να επανέλθει με νέα εντολή μερικού ή πλήρους ελέγχου μέχρι την παραγραφή της χρήσης. Πλήρης έλεγχος διενεργείται υποχρεωτικά σε όλες τις φορολογίες, ενώ η ελεγκτική αρχή μπορεί να επανέλθει με νέα εντολή πλήρους ελέγχου μέχρι την παραγραφή της χρήσης μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία που δεν ήταν διαθέσιμα κατά τον αρχικό έλεγχο. Επίσης, υπάρχει ισχυρή ένδειξη από τη φορολογική διοίκηση για έκδοση συνήθως εντολών μερικού ελέγχου. Η βασική εγκύκλιος του φορολογικού ελέγχου με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις για τις επιχειρήσεις με τήρηση απλογραφικών βιβλίων είναι η Α. 1293/2019 και η αντίστοιχη για αυτές με τήρηση διπλογραφικών βιβλίων είναι η ΠΟΛ. 1124/2015. Τονίζουμε ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν εξέδωσε διαφορετικούς εγκυκλίους (όπως παλαιότερα με τους προσωρινούς και τακτικούς ελέγχους) για φορολογικό έλεγχο ανάλογα εάν έχουμε μερικό ή πλήρη έλεγχο. Δηλαδή είτε διενεργείται μερικός ή πλήρης έλεγχος οι ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι οι ίδιες. Αυτό προκύπτει και από το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. όπου ορίζονται οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς και από τις εγκυκλίους Α. 1008/2020, Ε. 2015/2020 & Ε. 2016/2020 όπου ερμηνεύεται η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου όπου δεν γίνεται καμία διάκριση σε μερικό ή πλήρη έλεγχο αλλά γενικά σε φορολογικό έλεγχο. Άλλωστε, οι εντολές ελέγχου εκδίδονται πλέον με το σύστημα elenxis .

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκδόθηκε η υπ' αρ./24-05-2021 εντολή μερικού ελέγχου στα είδη φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. η οποία και είναι καθόλα νόμιμη. Ουδεμία παράνομη μετατροπή του προσωρινού (μερικού) ελέγχου σε τακτικό έλαβε χώρα διότι οι έννοιες του προσωρινού και του τακτικού δεν υφίστανται πλέον.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι αν και στην εντολή ελέγχου αναγράφεται ως είδος ελέγχου «μερικός έλεγχος επιτόπιος», ο έλεγχος δεν μετέβη στην έδρα της επιχείρησης προκειμένου να προβεί επιτόπου σε ελεγκτικές επαληθεύσεις. Εντούτοις, ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης (αποθήκη σύμφωνα με τα λεγόμενά της) και διαπίστωσε ότι ήταν κλειστή. Επιπλέον, το ότι η επιχείρηση (αποθήκη) παρέμεινε κλειστή διαπιστώθηκε και από συνεργεία προληπτικού ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας. Αλλά, ακόμη κι αν η επιχείρηση της προσφεύγουσας ήταν σε κανονικότητα στο χρόνο που διενεργούνταν ο έλεγχος (δηλαδή επρόκειτο για ανοικτό κατάστημα και όχι για σφραγισμένη αποθήκη), από τη στιγμή που στην έδρα της (αποθήκη) δεν φυλάσσονταν λογιστικά αρχεία, δεν θα υπήρχε αντικείμενο επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, διότι η προσφεύγουσα δεν διαθέτει οργανωμένο λογιστήριο στην έδρα της παρά μόνο αποθηκευτικό χώρο και η έκδοση των φορολογικών στοιχείων γίνεται επί του επαγγελματικού οχήματος της κατά τη διανομή των αγαθών που εμπορεύεται.

Επειδή, ο έλεγχος, είχε όλα τα απαραίτητα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία, απογραφές, μητρώο παγίων, φορολογικά στοιχεία και λοιπά έγγραφα) στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. και η έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών εφαρμόστηκε με τα τιμολόγια αγορών και πωλήσεων της ίδιας της

προσφεύγουσας. Εάν η ελεγχόμενη ήταν επιχείρηση αμιγώς λιανικής πώλησης τότε ο έλεγχος θα απαιτούνταν να πραγματοποιήσει επιτόπιες επαληθεύσεις στην έδρα της προκειμένου να προσδιορίσει τις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων από τιμοκαταλόγους ή/και τιμές ραφιών.

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β'2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράψουν όργανα της φορολογικής Διοίκησης την έκδοση εντολής ελέγχου και ειδικότερα ορίζεται ότι: «12. ...4) Για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά: α) οιοσδήποτε Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., που υπάγεται στη Φορολογική Περιφέρεια, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας αυτοί δραστηριοποιούνται ή διακινούν τα αγαθά».

Συνεπώς σύμφωνα με την περίπτ.1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β'2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθ. 125/2021 χειρόγραφη εντολή ελέγχου της Προισταμένης της Δ.Ο.Υ. και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: ««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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, επιπροσθέτως, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 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.

.....
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. 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.

[...]

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, σύμφωνα με την Α.1008/27-1-2020 απόφαση: «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. Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για

τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών .Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών {...}.

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 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 [...]

Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2016/2022 με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» ορίζονται τα εξής: Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

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

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων,- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης,- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....

Επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε νόμιμα τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου καθώς καλύπτονταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) όπως ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιο Ε. 2015/2020 και αναγράφουν ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται σε περίπτωση μη έκδοσης στοιχείων ανεξαρτήτως ποσού. Ο έλεγχος για το έτος 2017 διαπίστωσε τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 282,67 ευρώ πλέον 67,84 ευρώ Φ. Π.Α., κατά παράβαση των άρθρων 8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία προέκυψε μετά από διασταύρωση των αγορών και πωλήσεων συγκεκριμένων ειδών (έλεγχος κλειστής αποθήκης) τον Δεκέμβριο του 2017 και από την απογραφή λήξης του 2017, όπως περιγράφεται αναλυτικά στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος κεφάλαιο 4 παρ.4 σελίδες 8 έως 14. Για τη έτος 2017 ο έλεγχος ουδέποτε ανέφερε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματά της ελεγχόμενης ήταν μικρότερα από τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης της και για το λόγο αυτό θα εφαρμοσθούν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου αλλά μόνο λόγω της μη έκδοσης στοιχείων.

Επειδή, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για το προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους είναι εξαιρετικά δύσκολη αν όχι ανέφικτη σε επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία που απαλλάσσονται από τη σύνταξη απογραφής. Η ελεγχόμενη οντότητα όμως διενεργούσε απογραφή των ειδών της για τις χρήσεις 2015 έως 2017 τις οποίες και προσκόμισε στον έλεγχο.

Άλλωστε, η Απόφαση Α. 1008/27-01-2020 πάνω στο εν λόγω ζήτημα ορίζει τα ακόλουθα:

«2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

.....
.....

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».

Κύρια πηγή πληροφοριών του ελέγχου αποτέλεσαν τα οικονομικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης και συγκεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων των ειδών που εμπορεύεται. Για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών) και τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο έλεγχος, εξάντλησε τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προέκυψαν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία. Το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίσθηκε συγκρίνοντας τιμές

των ίδιων ειδών σε τιμολόγια αγορών και σε τιμολόγια πωλήσεων (τιμές αγοράς έναντι τιμών πώλησης για τα ίδια είδη).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ελεγκτής με την από 29/09/2022 εισήγηση του προς τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., πρότεινε την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της «αρχής των αναλογιών», ως καταλληλότερης, εισήγηση που έγινε δεκτή από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ.,

Επειδή περαιτέρω η επιλογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου επαφίεται στην κρίση της Φορολογικής Αρχής, ενώ από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται η εφαρμογή περισσότερων τεχνικών έμμεσου προσδιορισμού του φόρου. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός αυτός, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής, αφού από τις σχετικές διατάξεις δεν προβλέπεται η αιτιολόγηση της επιλογείσας από τον έλεγχο μεθόδου, ούτε ο λόγος απόρριψης των λοιπών τεχνικών, στον ελεγχόμενο.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του ΚΦΔ : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β'-γ' του ΚΦΔ : «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' του ΚΦΔ,: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»

Επειδή, ο έλεγχος για τη χρήση 2017 διαπίστωσε τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 282,67 ευρώ πλέον 67,84 ευρώ Φ. Π.Α., κατά παράβαση των άρθρων 8 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία προέκυψε μετά από διασταύρωση των αγορών και πωλήσεων συγκεκριμένων ειδών (έλεγχος κλειστής αποθήκης) τον Δεκέμβριο του 2017 και από την απογραφή λήξης του 2017, όπως περιγράφεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος .

Επειδή, στη συνέχεια, μετά τη διαπίστωση συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, ο έλεγχος ακολούθησε την μεθοδολογία των εγκυκλίων Α. 1008/2020 και Ε. 2016/2020 προκειμένου να ανευρεθεί το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης, όπως αναλύεται στην από 08/03/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εκφράζει αντιρρήσεις για το συνυπολογισμό από τον έλεγχο στις λογιστικές διαφορές των συνεχόμενων (σε ημέρα και ώρα διεξαγωγής τους) συναλλαγών κάτω των 500 ευρώ που είχε με τον προμηθευτή οι οποίες θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως μία συναλλαγή.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις αγορές από τον προμηθευτήοι οποίες πληρώθηκαν με μετρητά σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του ανωτέρω προμηθευτή, όπως ορίζεται από τον άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, διότι η κατάτμησή τους έγινε προς αποφυγή της υποχρέωσης εξόφλησης με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Επειδή, το σύνολο των μη εκπιπτόμενων δαπανών ύψους 4.180,43 ευρώ δεν προέρχεται μόνο από την αγορά καυσίμων αλλά το μεγαλύτερο ποσοστό των δαπανών αυτών προέρχεται από την καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης των λογαριασμών κινητού τηλεφώνου του συζύγου της ως έξοδα της επιχείρησης και σε δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία. Περαιτέρω, απορρίφθηκαν από τον έλεγχο δαπάνες καυσίμων για τις οποίες την ίδια ημερομηνία υφίστανται και άλλες ΑΛΠ προμήθειας καυσίμου κίνησης, ενώ στο σώμα των αποδείξεων δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς και επομένως δεν μπορεί να συσχετιστεί η αγοράζουσα οντότητα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 08.03.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται, αντίστοιχα, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο

Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.....»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με την έμμεση τεχνική της «αρχής των αναλογιών» σύμφωνα με την Α.1008/27-01-2020 και την Ε.2016/31-01-2020 εγκύκλιο, αποτέλεσαν ορθά τις φορολογητέες εκροές (βάσει ελέγχου) της επιχείρησης (πωλήσεις εμπορευμάτων υπαγόμενων σε Φ.Π.Α.), ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς και ως αορίστως προβαλλόμενος, δεδομένου ότι δεν εξειδικεύονται οι διατάξεις προς τις οποίες αντιτίθεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη από 31-03-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ελεγχis) ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθμ. /08.03.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Διαφορά φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	52.773,87	52.773,87
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	26.386,94	26.386,94
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	10.125,04	10.125,04
Συνολικό ποσό	89.285,85	89.285,85

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

Η υπ' αριθμ. /08-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	24.778,64	8.523,24	8.523,24	-16.255,40

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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