



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29.03.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 839

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@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 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και του διαχειριστή της, ΑΦΜ ως νόμιμος εκπρόσωπος, κατά α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2017-31/12/2017, ζ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, η) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 και θ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023, β) την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, γ) την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, δ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ε) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2017-31/12/2017, ζ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, η) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 και θ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια πρόστιμο 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων της.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο 500,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου για καταθέσεις εταίρου κατά τον Ιούλιο του 2017.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο 1.500,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου για καταθέσεις εταίρου κατά τον Ιανουάριο, Ιούνιο και Οκτώβριο του 2018.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι ζημιές της προσφεύγουσας κατά 17.545,61 €, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου της αρχής των αναλογιών και της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών σε 408.510,41 € από 395.378,77 € βάσει δήλωσης και β) προσθήκης στα αποτελέσματα λογιστικών διαφορών ύψους 4.413,97 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι ζημιές της προσφεύγουσας κατά 371.533,40 €, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου της αρχής των αναλογιών και της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών σε 1.091.288,98 € από 788.315,88 € βάσει δήλωσης και β) προσθήκης στα αποτελέσματα λογιστικών διαφορών ύψους 51.014,69 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 2.636,51 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.318,26 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.954,77 €, κατόπιν α) προσδιορισμού των εκροών της σε 408.510,41 € (και δη των φορολογητέων εκροών σε 270.632,81 € και των απαλλασσόμενων και εξαιρούμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σε 137.877,60 €), βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου της αρχής των αναλογιών και της σχέσης

τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 69,99 € δαπανών ύψους 427,42 € και γ) διακανονισμού φόρου κοινών εισροών, ποσού 859,49 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 48.832,25 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 24.416,13 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 73.248,38 €, κατόπιν α) προσδιορισμού των εκροών της σε 1.091.288,98 € (και δη των φορολογητέων εκροών σε 667.978,62 € και των απαλλασσόμενων και εξαιρούμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σε 423.310,36 €), βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου της αρχής των αναλογιών και της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 11.603,64 € δαπανών ύψους 48.348,49 € και γ) διακανονισμού φόρου κοινών εισροών, ποσού 336,17 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα χαρτόσημο ποσού 100,00 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20,00 €, δη σύνολο για καταβολή 120,00 €, λόγω κατάθεσης μετρητών ποσού 10.000,00 € στο ταμείο της επιχείρησης στις 01.07.2017 από τον εταίρο και διαχειριστή, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα χαρτόσημο ποσού 1.580,00 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 316,00 €, δη σύνολο για καταβολή 1.896,00 €, λόγω κατάθεσης μετρητών ποσού 25.000,00 € στο ταμείο της επιχείρησης στις01.2018, 50.000,00 € στις06.2018 και 83.000,00 € στις10.2018, από τον εταίρο και διαχειριστή, ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και χαρτοσήμου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ.,, και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Πλάνη περί τα πράγματα. Μη αποδοχή και καταχώριση εικονικών τιμολογίων. Πλημμελής αιτιολογία. Αντιστροφή βάρους απόδειξης.

2) Πλημμελής ο αποδιδόμενος σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α. λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του νόμου για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

3) Πλημμελής εφαρμογή της μεθόδου σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Για τις κατηγορίες των καπνικών προϊόντων, των εισιτηρίων και των

προπληρωμένων καρτών δεν χωρεί εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου. Περαιτέρω, δεν έχει ληφθεί σε όλες τις περιπτώσεις δείγμα και από τα δύο έτη, παρά μόνο στο ένα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης

διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. 3. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε

συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) τα εξής:

➤ Ουδέποτε εγκαταστάθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, στο, ούτε έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια φορολογική αρχή αλλά και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.

➤ Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. πρόσκληση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία του και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία κλπ., στερώντας από την φορολογική αρχή την δυνατότητα οιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας.

➤ Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας. Δεν δήλωσε κανένα προμηθευτή, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες οντότητες. Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών. Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες.

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό ούτε έχει απογραφεί στον Ε.Φ.Κ.Α. (αρ. εισερχ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

➤ Κατά το έτος 2018 οι πωλήσεις που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν με την έκδοση εκατόν τριάντα δύο (132) φορολογικών στοιχείων προς 75 επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 432.393,24€ και ΦΠΑ 103.774,38€ εμφανίζονται ανεξόφλητες. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του ελεγχόμενου δεν προκύπτουν πληρωμές για τις παραπάνω συναλλαγές. Σύμφωνα με την από07.2020 ηλεκτρονική απάντηση του «Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013, ο κατά το

χρονικό διάστημα από ...-11-2017 έως ...-12-2018 διέθετε μόνο δύο λογαριασμούς - με μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο - στην τράπεζα (..... και).

➤ Καταχώρησε στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 1ου τριμήνου 2018 ως φορολογητέες εισροές (Κωδ. 361 - αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας) το ποσό των 345.021,21€ με φόρο εισροών (κωδ. 381) 82.805,09€, ενώ από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Για την εξόφληση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου επιδείχθηκε στον έλεγχο εκτυπωμένο έγγραφο εξόφλησης μέσω e-banking της τράπεζας, το οποίο διαπιστώθηκε ότι δεν είναι γνήσιο, καθότι όπως προαναφέρθηκε δεν προκύπτουν εξοφλήσεις των πωλήσεων που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2018.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κρίση της είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και ότι η εικονικότητα των συναλλαγών της δεν αποδεικνύεται απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Περαιτέρω, βάσει της υπ' αριθ. απόφασης της Υπηρεσίας μας, επί της με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας για τα έτη 2017 και 2018 κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε το έτος 2017 έλαβε και καταχώρησε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.751,50€, πλέον ΦΠΑ 1.140,48 € και το έτος 2018 έλαβε και καταχώρησε α) τρία (3) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 12.945,00€ πλέον ΦΠΑ 3.106,80€, β) είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.466,00€ πλέον ΦΠΑ 2.271,64€ και γ) ογδόντα (80) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 41.382,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.931,64 ευρώ.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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 αρχεία (βιβλία και 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του Ν. 4172/2013, ως ίσχυε, οριζόταν ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 27 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ 426/2013, 1514/2013).

Επειδή, με την Ε 2015/2020 διευκρινίζεται ότι: «... 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) ... 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.

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, στην προκειμένη περίπτωση, πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 1β του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθόσον η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία τα έτη 2017 και 2018.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/20.01.2020 «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 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίσθηκε ότι:

«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

...

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. ...».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2016/31.01.2020 «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)» διευκρινίσθηκε ότι: ...

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

...

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου

προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, και ειδικότερα από τις εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σελίδα 49) και Φ.Π.Α. (σελίδα 28) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, φαίνεται πως η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών έχει επιλεγεί από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό των εσόδων της από συγκεκριμένο τμήμα της δραστηριότητάς της, αυτό της παρασκευής και πώλησης διαφόρων ειδών σάντουιτς, καθόσον για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, χρησιμοποιούνται διάφορα υλικά τα οποία συνδυαζόμενα με κάποιο είδος ψωμιού αποτελούν νέο, κατόπιν επεξεργασίας, προϊόν προς πώληση. Ο έλεγχος, κατόπιν ορθής μετατροπής των α' υλών (τυρί, γαλοπούλα, ψωμάκια κτλ) σε έτοιμο προϊόν (σάντουιτς), προσδιόρισε με αποδεκτό τρόπο τα έσοδα της προσφεύγουσας, από αυτό το κομμάτι της δραστηριότητας, που δεν είναι και ιδιαίτερα μεγάλο, για κάθε ελεγχόμενο έτος. Για δε, τον προσδιορισμό των εσόδων από την πώληση των καπνικών προϊόντων, των εισιτηρίων και των προπληρωμένων καρτών της προσφεύγουσας δεν επιλέχθηκε η ανωτέρω μέθοδος, όπως αβασίμως υποστηρίζει η προσφεύγουσα. Επιπροσθέτως, όλως αβασίμως ισχυρίζεται ότι υφίσταται πλημμέλεια καθώς δεν έχει ληφθεί δείγμα και από τα δύο έτη, αλλά μόνον από το ένα καθόσον στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται φορολογικά στοιχεία που ελέγχθηκαν τόσο από το έτος 2017 όσο και από το έτος 2018, περαιτέρω επισημαίνεται ότι οι τιμές αγοράς και πώλησης δεν διαφοροποιούνται σημαντικά στα ως άνω ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, κανένα λόγος δεν προβάλλεται για τις πράξεις προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και τις πράξεις τελών χαρτοσήμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο παρ. 1δ και 2δ του Κ.Φ.Δ.	500,00€
------------------------------------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο παρ. 1β και 2δ του Κ.Φ.Δ.	500,00€
------------------------------------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο παρ. 1β και 2δ του Κ.Φ.Δ.	1.500,00€
------------------------------------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Μείωση ζημιάς	17.545,61€
---------------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Μείωση ζημιάς	371.533,40€
---------------	-------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	2.636,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.318,26€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.954,77€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	48.832,25€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	24.416,13€
Σύνολο φόρου για καταβολή	73.248,38€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017

Χαρτόσημο	100,00€
ΟΓΑ χαρτοσήμου	20,00€
Σύνολο για καταβολή	120,00€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου
φορολογικού έτους 2018**

Χαρτόσημο	1.580,00€
ΟΓΑ χαρτοσήμου	316,00€
Σύνολο για καταβολή	1.896,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.