



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Καλλιθέα 27/3/2023

Αριθμός απόφασης: 807

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β.** Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- γ.** Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, με έδρα στις, κατά 1) της με αριθμό/31.10.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, 2) της με αριθμό/31.10.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, 3) της με αριθμό /31.10.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, 4) της με αριθμό/31.10.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, και 5) της με αριθμό/31.10.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ.,

φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος, ποσού 42.404,65 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 21.202,33 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 8.1670,18 €, ήτοι συνολικό ποσό 71.774,16 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 120.179,80 €, έναντι του δηλωθέντος 10.391,68 €.
2. Με την υπ' αριθμ. /31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος, ποσού 28.894,21 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 14.447,11 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 5.500,27 €, ήτοι συνολικό ποσό 48.841,58 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 90.547,47 €, έναντι του δηλωθέντος 10.782,56 €.
3. Με την με αριθμό /31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 31.049,96 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 15.524,98 €, ήτοι συνολικό ποσό 46.574,94 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 218.798,96 €, αντί του δηλωθέντος 40.872,19 € και τις φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 89.215,01 €, αντί του δηλωθέντος 98.299,01 €.
4. Με την με αριθμό /31.10.2022 Οριστική πράξη Διορθωτικού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 45.997,29 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 22.998,64 €, ήτοι συνολικό ποσό 68.995,93 €. Η

διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 269.552,03 €, αντί του δηλωθέντος 76.417,32 €.

5. Με την υπ' αριθμ./31.10.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. καθόσον κρίθηκε ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης είναι μη αξιόπιστο και δεν εμφανίζει την πραγματική φορολογική εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 10, 11, 12 και 13 του νόμου 4308/2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Πλημμέλειες του ελέγχου ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα της μεθόδου των αναλογιών, δεδομένου ότι έγινε λανθασμένη λήψη δείγματος εμπορευμάτων της επιχείρησης και τιμών, συγκεκριμένα, έλαβε υπόψη της όλα τα προϊόντα του καταστήματος και όχι τα πλέον αντιπροσωπευτικά δείγματα ως όφειλε, προκειμένου να εξακριβώσει δήθεν αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου οι πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ είναι πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν.

2. Πλημμελής αιτιολογία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών. Λανθασμένα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το λογιστικό σύστημα της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι αναξιόπιστο με μόνη τη γενική διαπίστωση ότι αυτή δεν φαίνεται να πωλεί προϊόντα κάτω του κόστους, ώστε να καταλήγει σε αρνητικά αποτελέσματα. Λανθασμένα η Διοίκηση προέβη στην έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με όσα ορίζει ο ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017 περί χρήσης μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος που στόχο έχει τη δήθεν απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, η πράξη πρέπει να τύχει επανεξέτασης με σκοπό να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί.

3. Εσφαλμένος προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, καθώς ο έλεγχος υπέπεσε σε σφάλματα ως προς τον καθορισμό της φύρας στα προϊόντα κατανάλωσης τόσο στα τρόφιμα όσο και στα ποτά. Ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ορθά, ως όφειλε, τους κανόνες για την εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών και αυτό είχε ως αποτέλεσμα να καταλήξει σε αδικαιολόγητα συμπεράσματα αναφορικά με τον υπολογισμό της φύρας σε ποτά και τρόφιμα. Έτσι, λανθασμένα υπολόγισε το κέρδος της επιχείρησης θεωρώντας το ως αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη και εξέδωσε τις ως άνω προς επανεξέταση καταλογιστικές πράξεις. Για το λόγο αυτό οι πράξεις πρέπει να ακυρωθούν ή, άλλως, να τροποποιηθούν.

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

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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.

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

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

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

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

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

«Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.»

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

«2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

Επειδή, επίσης, στην ανωτέρω Απόφαση ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύνανται 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 δύνανται 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 δύνανται 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 οριζόμενων στην παρούσα.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, με έδρα στις και αντικείμενο «..... (.....), ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ», διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 δυνάμει της 210/15.04.2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, τις διαθέσιμες πληροφορίες που ήδη υφίσταντο στην Υπηρεσία, τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία του προσφεύγοντος καθώς και τα λοιπά προσκομισθέντα δικαιολογητικά κατέληξε στα εξής:

- Για το φορολογικό έτος 2017 υφίσταται η υπ' αριθμ./2017 πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. η οποία εκδόθηκε κατόπιν της διαπίστωσης της μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από προγενέστερο προληπτικό έλεγχο. Επίσης, από τον διενεργηθέντα με βάση την υπ' αριθμ./2020 εντολή έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δύο (2) φορολογικά στοιχεία εξόδων, καθαρής αξίας

9.084,00 πλέον Φ.Π.Α. 2.089,32 ευρώ, τα οποία ήταν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι τα υλικά και οι εργασίες που αναφέρονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

- Η επιχείρηση είναι ζημιογόνα καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου από το 2007 και εντεύθεν, άρα και στις ελεγχόμενες χρήσεις.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είναι νεοσύστατη ώστε να υπάρχουν δικαιολογημένα αυξημένες αγορές πρώτων υλών, όπως στις περιπτώσεις επιχειρήσεων όπου βρίσκονται στα πρώτα στάδια λειτουργίας τους.
- Από τον επισκόπηση των αγορών, διαπιστώθηκε ότι η κυκλοφοριακή ταχύτητα του αποθέματος (ο ρυθμός ανανέωση του αποθέματος), παραμένει σταθερή καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και άρα αποδεικνύεται ότι δεν υφίσταται ουσιώδης μεταβολή στα αποθέματα αρχής και τέλους κάθε ελεγχόμενης χρήσης.
- Κατά τα ελεγχόμενα έτη η επιχείρηση δεν παρουσίασε αυξημένες αγορές τέλους χρήσεως που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν τυχόν βραχυχρόνιες αποκλίσεις του μικτού κέρδους επί των αγορών.
- Η επιχείρηση, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα στοιχεία, τον τιμοκατάλογο που προσκομίσθηκε καθώς και το απαντητικό έγγραφο αναφορικά στις τιμές αγοράς και διάθεσης των αγαθών της, δεν πραγματοποιεί πωλήσεις αγαθών κάτω του κόστους, ώστε να δικαιολογείται η ύπαρξη αρνητικού μικτού κέρδους σε χρονικό ορίζοντα τόσο του κάθε έτους όσο και του προσφεύγοντος διαστήματος συνολικά.
- Ο έλεγχος θεωρεί ότι οι εμφανιζόμενες αποκλίσεις οφείλονται σε συστηματική απόκρυψη φορολογητέας ύλης (πωλήσεων) και κατ' επέκταση το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι μη αξιόπιστο και δεν εμφανίζει την πραγματική φορολογική εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 13 ν. 4174/2013.
- Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ενημερώθηκε ο προσφεύγων για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες αποκλίσεις και του ζητήθηκε να τις αιτιολογήσει αλλά κάτι τέτοιο δεν συνέβη.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω και με βάση την υπ' αριθμ. πρωτ./2022 εισήγηση του ελεγκτού, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27§1 περ. β' του Κ.Φ.Δ..

Συνεπώς, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28§1 του Κ.Φ.Δ. και ορθώς προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την αρχή των αναλογιών.

Επειδή κατά την εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών ο έλεγχος ακολούθησε την παρακάτω μεθοδολογία:

-Καταμέτρηση και κατηγοριοποίηση όλων των τιμολογίων αγοράς για τα ελεγχόμενα έτη ανάλογα με το είδος αγοράς. Με αυτό τον τρόπο προέκυψαν τρεις βασικές κατηγορίες: 1. Τιμολόγια αγοράς

που αφορούν αποκλειστικά τρόφιμα, 2. Τιμολόγια αγοράς που αφορούν αποκλειστικά ποτά 3. Τιμολόγια αγοράς που αφορούν και ποτά και τρόφιμα.

-Επεξεργασία των τιμολογίων αγοράς και δημιουργία πινάκων, με καταγραφή των ποτών και ενσωμάτωση των δεδομένων που προσκόμισε η επιχείρηση όσον αφορά τις ποσότητες ανά μερίδα σε ml ή gr.

-Στους πίνακες αποτυπώνεται το ποσό που δαπάνησε η επιχείρηση για την αγορά των προς πώληση αγαθών καθώς και το ποσό που εισέπραξε από την πώληση τους με βάση τις πληροφορίες που αντλήθηκαν από τα τιμολόγια αγοράς και τις πληροφορίες που προσκόμισε ο προσφεύγων τόσο με τον αναλυτικό τιμοκατάλογο της επιχείρησης για τις ελεγχόμενες χρήσεις όσο και με το απαντητικό υπόμνημα με αρ. πρωτ./15.07.2021.

-Για τους δύο μεγαλύτερους προμηθευτές της ελεγχόμενης επιχείρησης ΑΕΒΕ, Α.Φ.Μ., και ΟΕ,Α.Φ.Μ., απεστάλησαν ηλεκτρονικά αιτήματα παροχής πληροφοριών με τα οποία ζητήθηκαν αναλυτικές καταστάσεις των ποσοτήτων των προϊόντων που πούλησαν στον προσφεύγοντα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις διαχωρισμένα όπου χρειαζόταν σε ποτά και τρόφιμα. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις ανταποκρίθηκαν άμεσα στέλνοντας τις σχετικές καταστάσεις.

-Έγινε χρήση των τιμών χωρίς Φ.Π.Α., τόσο για τα δεδομένα των αγορών όσο και των πωλήσεων.

-Οι τιμές πώλησης προήλθαν από τον τιμοκατάλογο που παρέδωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων.

-Οι τιμές αγοράς πάρθηκαν αυτούσιες από τα τιμολόγια αγοράς του προσφεύγοντος.

-Καθώς η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλίο απογραφών, για τις ανάγκες του ελέγχου τα αποθέματα αρχής και τέλους κάθε χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη, αφού αυτά κυμαίνονται σε ίδια επίπεδα κάθε χρόνο, όπως αναφέρθηκε παραπάνω.

-Ο έλεγχος υπολόγισε επί των αγορών ποτών ποσοστό φύρας 10%, (π.χ. ζημιές από θραύση φιαλών, μη διάθεση του συνόλου των αγορών, παρέλευση ημερομηνίας λήξης κ.λ.π.) και σε 12% στην κατηγορία των τροφίμων (μη διάθεση του συνόλου των παρασκευασμένων υλικών, παρέλευση ημερομηνίας λήξης, χρήση πρώτων υλών για δημιουργία δοκιμαστικών νέων πιάτων/συνταγών κ.λ.π.). Τα ποσοστά φύρας από έρευνα που πραγματοποίησε ο έλεγχος κυμαίνονται από 3% έως 10% για τα ποτά ενώ για τα τρόφιμα από 4% έως 12%.

-Με βάση τα ανωτέρω σχηματίστηκαν πίνακες που αφορούν αποκλειστικά τις αγορές ποτών, αναψυκτικών και ροφημάτων για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμόν/15.07.2021 έγγραφο την αναλυτική αποτύπωση του κόστους σε πρώτες ύλες σε μια σειρά αντιπροσωπευτικών πιάτων τα οποία επιλέχθηκαν από το μενού του καταστήματος με τέτοιο τρόπο ώστε να καλύπτουν όλες τις επιμέρους κατηγορίες (.....), λαμβάνοντας υπόψη ότι τα υλικά που αποτελούν τα συστατικά των συγκεκριμένων παρασκευασμάτων αποτελούν την συντριπτική πλειοψηφία των πρώτων υλών που περιλαμβάνονται στα τιμολόγια αγορών.

Επειδή ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις αρχές της χρηστής διοίκησης εφάρμοσε συντελεστή μεικτού κέρδους 150%, που αντιστοιχεί στο χαμηλότερο ποσοστό που προέκυψε από τον πίνακα προσδιορισμού στον οποίο περιλαμβάνονται το κόστος παρασκευής, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον προσφεύγοντα και η τιμή πώλησης, όπως αυτή αποτυπώνεται στον τιμοκατάλογο της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι από τον ανωτέρω πίνακα, ο οποίος περιλαμβάνεται στις σελ. 75- 76 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι το ποσοστό μεικτού κέρδους στα προσφερόμενα είδη έφτανε έως 700%, ενώ στα είδη με τη μεγαλύτερη ζήτηση κυμαίνονταν από 185,71% έως 509,76%.

Επειδή 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 προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν είτε από τον ίδιο τον είτε από τρίτες πηγές π.χ. από αντισυμβαλλόμενους, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίστηκε με την μέγιστη δυνατή ακρίβεια με την αντιπαραβολή του συνόλου των τιμολογίων αγοράς με τον αναλυτικό τιμοκατάλογο της επιχείρησης που έχει θέσει ο προσφεύγων στην διάθεση του ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Συνεπώς **κύρια πηγή πληροφοριών ήταν η ίδια η επιχείρηση** και τα δεδομένα τα οποία εκείνη έθεσε στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων αόριστα επικαλείται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε σφάλματα ως προς τον καθορισμό της φύρας τόσο στα τρόφιμα όσο και στα ποτά, χωρίς να αποδεικνύει συγκεκριμένα γεγονότα που θα οδηγούσαν σε μεγαλύτερο ποσοστό φύρας, ενώ ο έλεγχος, όπως αναφέρει στην έκθεση απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς, άντλησε στοιχεία τόσο από ελέγχους που πραγματοποίησε σε ομοειδείς επιχειρήσεις όσο και από αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. και δικαστικές αποφάσεις που αφορούν σε αντίστοιχες επιχειρήσεις.

Επειδή, ως προς τη φύρα στα τρόφιμα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσοστό θα πρέπει να ανέλθει από το 12% του ελέγχου στο 20% καθώς σε κάποια προϊόντα συχνής ζήτησης στα οποία ετοιμάζεται εξαρχής ένας αριθμός ανεξαρτήτως παραγγελίας είναι πιθανό να περισσέψει αρκετή ποσότητα, που δεν έχει καταναλωθεί. Σε αυτή την κατηγορία υπάγονται τα τρόφιμα όπως, πατάτες και κολομποκιές που έχουν προτηγανιστεί, κρουασάν που μπορεί να έχουν ζεσταθεί σε πρωτότερο χρόνο για να παραμένουν μαλακά, σαλάτες που έχουν κοπεί από το πρωί και παραμένουν στο ψυγείο, ώστε να είναι έτοιμες προς παράδοση σε περίπτωση που γίνει παραγγελία τους, πίτσες που έχουν προψηθεί. Ωστόσο από τις σελίδες 75 και 76 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι ο προσφεύγων προμηθεύεται φαγητά σε τεμάχια και δεν παρασκευάζει ο ίδιος τα προϊόντα, όπως ζύμες, κρέατα, κ.λπ., ούτως ώστε να υφίσταται φύρα κατά την Παρασκευή, τεμαχιοποίηση κ.λπ. πέραν αυτής που υπολόγισε ο έλεγχος.

Επειδή, ως προς τη φόρα στα ποτά, την οποία ο έλεγχος υπολόγισε στο 10%, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ελήφθη υπόψη ο βασικός παράγοντας μη διάθεσης αυτών είναι η αλλοίωση λόγω των υψηλών θερμοκρασιών, καθώς δεν διαθέτει εσωτερικό αποθηκευτικό χώρο, γεγονός που όμως δεν συμβαδίζει με την κοινή πρακτική, καθώς ο αποθηκευτικός χώρος λαμβάνεται υπόψη κατά την παραγγελία των εμπορευμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ.:

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

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

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

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

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1252/2015 αναφέρονται τα εξής:

«ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13. ...»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1026/2018 διευκρινίστηκε περαιτέρω ότι:

«Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο

ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.»

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος διαπίστωσε, μέσω της εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ότι ο προσφεύγων απέκρυψε έσοδα ύψους τουλάχιστον 177.926,77 € για τη χρήση 2016 και 193.134,71 € για τη χρήση 2017 και επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. με την αιτιολογία ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα είναι αναξιόπιστο καθώς δεν εμφανίζει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Ωστόσο, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός και η υπ' αριθμ./31.10.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ να ακυρωθεί, καθώς δεν συμπεριλαμβάνεται στις περιπτώσεις για τις οποίες επιβάλλεται το επίμαχο πρόστιμο σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες, ενώ σε κάθε περίπτωση έχουν επιβληθεί πρόστιμα ανακρίβειας των άρθρων 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ. με τις εκδοθείσες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα α) την **απόρριψη** ως προς τις με αριθμό/31.10.2022,/31.10.2022,/31.10.2022 και/31.10.2022 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και την επικύρωση αυτών και β) την **αποδοχή** ως προς την με αριθμό/31.10.2022 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και την ακύρωση αυτής.

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

1. Φόρος Εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2016	
Χρεωστικό ποσό	42.404,65
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	21.202,33
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.167,18
Σύνολο	71.774,16

(ως η υπ' αριθμ./31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2017	
Χρεωστικό ποσό	28.894,21

Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	14.447,11
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.500,27
Σύνολο	48.841,58

(ως η υπ' αριθμ. /31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

2. Φ.Π.Α.:

Φορολογική περίοδος 01/01/2016- 31/12/2016	
Χρεωστικό υπόλοιπο	31.049,96
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	15.524,98
Σύνολο	46.574,94

(ως η υπ' αριθμ. /31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017	
Χρεωστικό υπόλοιπο	45.997,29
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	68.995,93
Σύνολο	26.429,26

(ως η υπ' αριθμ. /31.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

3. Πρόστιμο Κ.Φ.Δ. άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και 2 περ. ε':

Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017: 00,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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