



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/04/2023
Αριθμός απόφασης:1005

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, που εδρεύει στην,κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής:

α. της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού – επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 809.364,71 ευρώ και μειώθηκαν οι ζημίες από 1.757.319,93 ευρώ σε 947.955,22 ευρώ

β. της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 370.323,36 ευρώ και καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 107.342,60 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 53.696,89 ευρώ, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.600,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 161.090,66 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6,όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για την προσφεύγουσα επιχείρηση αρχικά εκδόθηκε η με αριθμόεντολή από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Καλλιθέας για την διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου για τα έτη 2016-2017.

Μετά την κατάργηση του τμήματος ελέγχου της ως άνω υπηρεσίας και έναρξης λειτουργίας των ΕΛΚΕ, με την με αριθ. ΦΕΚ: Β' 1702/07-04-2022 αριθ. πρωτ.: Δ. ΟΡΓ. Α 1029327 ΕΞ 2022 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, μεταβιβάστηκαν οι υποθέσεις ελέγχου στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και εκδόθηκε η με αριθμόεντολή του Προϊσταμένου του για την διενέργεια μερικού. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την Α.1293/2019 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.(γενικές διατάξεις).

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των άρθρων 28 του ΚΦΕ και 27 του ΚΦΔ, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές η κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθόσον:

Α) Τα λογιστικά αρχεία δεν τηρήθηκαν και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάχθηκαν, σύμφωνα με το ν. 4308/2014 περί λογιστικών προτύπων, επειδή διαπιστώθηκε α) η μη τήρηση αρχείου κάθε συναλλαγής και γεγονότος και β) η μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) που παρήχθησαν από τους Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου(Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ) , σύμφωνα με τις από 04/05/2022 και 30/05/2022 υπεύθυνες δηλώσεις του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας

Β) Τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με την περίπτωση περ. β' της παρ. 1 του άρθρ. 28 του ΚΦΔ, καθώς διαπιστώθηκαν στις 18/06/2016, 11/03/2017, και 30/07/2017 από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης) παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (..... από την Οικονομική Αστυνομία Βορείου Ελλάδος, η έκδοση 15.101 τουλάχιστον φορολογικών στοιχείων, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ).

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόστηκε η αναλογία (δείκτης) καθαρής τιμής πώλησης-τιμής κόστους και στη συνέχεια τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν εφαρμόζοντας την παραπάνω αναλογία στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης.

Ο έλεγχος, εξετάζοντας τα δεδομένα της επιχείρησης σε συνδυασμό με πληροφορίες από την ίδια (τιμοκαταλόγους, συνταγολόγιο-ποσοτολόγιο κλπ), από άλλες ομοειδείς τοπικές επιχειρήσεις και από το διαδίκτυο, εξήυρε τους συντελεστές μικτού κέρδους για κάθε πωλούμενο είδος της επιχείρησης, με βάση τις τιμές αγοράς και πώλησης αυτών.

Τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Επιχείρηση Εκμετάλλευσης Εστιατορίων Ζαχαροπλαστείων κλπ», προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους με αριθ. Α 1008/2020, Ε 2015 & 2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Με την αριθμού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των κείμενων διατάξεων-μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

.....
Ενώ στην σελίδα 2 του Σημειώματος Ελέγχου η φορολογική αρχή βεβαιώνει ότι η εταιρεία μας προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία ανταποκρινόμενη στην υπ' αριθ.πρόσκλησή της, στην συνέχεια παντελώς έωλα και αντιφατικά ισχυρίζεται ότι δεν προσκομίσαμε τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) των φορολογικών μηχανισμών και ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος μας (τον οποίο δεν κατονομάζει) δήλωσε δήθεν μερική απώλεια αυτών, χωρίς ωστόσο κατά την παραλαβή των παραδοθέντων λογιστικών αυτών αρχείων και την κατακράτηση αυτών από τον έλεγχο να έχει συντάξει και κοινοποιήσει στην εταιρεία μας, είτε απόδειξη παραλαβής, είτε έκθεση κατάσχεσης κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 25§6 του Ν. 4174/2013 και άρθρου 24§3 και άρθρου 24§4 του Ν. 4174/2013, στις οποίες (ιδία στην

έκθεση κατάσχεσης) να καταγράφονται με την μέγιστη δυνατή επιμέλεια τα κατασχεθέντα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα, έτσι ώστε να μην καταλείπεται καμία αμφιβολία περί του ποιου λογιστικού βιβλίου ή λογιστικού στοιχείου ή και άλλου παραστατικού προσκομίστηκε και ποιου όχι.

2. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

..*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*.*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«άρθρο 3

[.....]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Άρθρο 3 Ν.4308/2014 “Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία”

άρθρο 5

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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

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

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

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

4. [.....]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. [.....]

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. [.....]»

άρθρο 8

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

άρθρο 9

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

[.....]

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. [.....]»

άρθρο 11

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

άρθρο 12

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

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

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

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

[.....]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να

διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

άρθρο 13

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, με το άρθρο 28 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, στο άρθρο 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.

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 ν. 4172/2013, όπως ισχύει για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται:

στο άρθρο 22, ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του

Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Στο άρθρο 23, ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- β)κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές»

Επειδή, με την Α.1008/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», παρασχέθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις:

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 εφαρμοζόμενο 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.

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 εμπíπτουν 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 οριζόμενων 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 Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013».

Ειδικότερα:

.....

Επειδή, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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 ΚΦΔ»

Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοίμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

.....

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Α) Επί του ισχυρισμού για μη τήρηση της διαδικασίας:

Στη προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ η με αριθμό πρωτοκόλλουπρόσκληση για την παροχή αντιγράφων των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) των φορολογικών ετών 2016 και 2017 (αριθμός συστημένου RE.....GR) και η με αριθμό πρωτοκόλλουγνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (αριθμός συστημένου REGR).

Τα ανωτέρω έγγραφα σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου επιστράφηκαν ως ΑΖΗΤΗΤΑ.

Στη συνέχεια και κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας, ο λογιστής της προσφεύγουσαςκαι αριθμό μητρώου αδείας ασκήσεως επαγγέλματος : 98800, ο οποίος έχει υπογράψει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ Καλλιθέας στις, όπου και του κοινοποιήθηκαν τα ανωτέρω.

Ο λογιστής ανέφερε ότι η τήρηση των βιβλίων, η έκδοση των στοιχείων και η διαφύλαξη αυτών

καθώς και των στοιχείων εξόδων και άλλων εγγράφων, πραγματοποιούνταν στο υποκατάστημα της ελεγχόμενης στη Θεσσαλονίκη. Ως εκ τούτου τα βιβλία θα αποστέλλονταν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αντίγραφα των στοιχείων μέσω υπηρεσίας ταχυμεταφορών.

Στη συνέχεια ελήφθησαν αρχικά, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, από την ηλεκτρονική διεύθυνση οι παρακάτω εκτυπώσεις από τα λογιστικά αρχεία-βιβλία: αναλυτικό καθολικό,ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών, αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων και καταστάσεις μισθοδοσίας.

Μετά από έλεγχο στα παραληφθέντα λογιστικά αρχεία, διαπιστώθηκε ότι α) δεν περιλαμβάνονται σ' αυτά οι λογαριασμοί ιδίων κεφαλαίων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων και β) ο λογαριασμός 48 «λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα» παρουσιάζεται με υπόλοιπο μεταφερόμενο από απογραφή, ο έλεγχος απευθύνθηκε στον λογιστή προκειμένου να αιτιολογήσει γιατί συμβαίνει αυτό. Κατόπιν τούτου ο λογιστής δήλωσε προφορικά ότι τα λογιστικά αρχεία- βιβλία που παρέδωσε περιλαμβάνουν μόνο τις κινήσεις του υποκαταστήματος και ότι στο κεντρικό υπάρχουν κάποιοι λογαριασμοί με μικρά υπόλοιπα τα οποία παραμένουν αμετάβλητα και προς τούτο στις 05/05/2022 απέστειλε μέσω e mail ισοζύγιο με τις κινήσεις του κεντρικού σε μορφή .asc, το οποίο δεν ήταν δυνατόν να αναγνωστεί από τον υπολογιστή της Υπηρεσίας. Επίσης όπως δήλωσε επειδή δεν ήταν δυνατό να προσκομίσει εκτύπωση των δεδομένων του ισοζυγίου, διότι δεν υποστηρίζετέ από τον τεχνολογικό εξοπλισμό του γραφείου του, κατέθεσε ένα έγγραφο στο οποίο αναφέρονταν οι λογαριασμοί του κεντρικού κατά χρέωση και πίστωση

Επίσης κοινοποιήθηκε στο λογιστή της προσφεύγουσας, κατόπιν της από εξουσιοδότησης του νομίμου εκπροσώπου της, θεωρημένης για το γνήσιο της υπογραφής από τη Δ/νση Τροχαίας Αττικής, η με αριθμό πρωτ.πρόσκληση στην οποία αναφέρονται τα εξής: «σας καλούμε, κατόπιν της υπ' αριθμ.εντολής μερικού ελέγχου, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης αυτής, μας προσκομίσετε CD ή DVD μιας εγγραφής μόνο, που να περιέχει όλα τα ηλεκτρονικά αρχεία των φορολογικών μηχανισμών με αριθμό μητρώουτων ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2016 (1/1-31/12/2016) και 2017 (1/1-31/12/2017), πάνω στο οποίο θα αναγράψετε απαραίτητως, με ανεξίτηλο στυλό το ΑΦΜ σας, τον αριθμό μητρώου του μηχανισμού, την ημερομηνία ανάγνωσης καθώς και υπογραφές τόσο από εσάς όσο και από τον τεχνικό που διενήργησε την «ανάγνωση» του φορολογικού μηχανισμού».

Ο λογιστής ανέφερε στον έλεγχο ότι δεν είναι δυνατόν να μας προσκομίσει τα ηλεκτρονικά αρχεία των μηχανισμών, γιατί αυτά είχαν καταστραφεί. Προς τούτο κατέθεσε : α) την από υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής από το Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης με Κωδικό, με την οποία δήλωσε αυτολεξεί ότι : «τα αρχεία txt της εταιρείας για τις χρήσεις 2016-2017 έχουν καταστραφεί και κατά συνέπεια δεν μπορούμε να σας προσκομίσουμε τίποτα από όσα μας ζητάτε» και β) την από υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής από το Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης με Κωδικό, με την οποία δήλωσε αυτολεξεί ότι : «... σε απάντηση της με αριθμό πρωτ.πρόσκλησης της Δ.Ο.Υ Καλλιθέας σας γνωστοποιούμε ότι τα αρχεία txt των φορολογικών μηχανισμών (ΕΑΦΔΣΣ) που αναγράφονται στην προαναφερθείσα πρόσκληση της Υπηρεσίας σας και αφορούν τις χρήσεις 2016-2017 έχουν καταστραφεί λόγω βλάβης στο σκληρό δίσκο και η οποία ζητήθηκε από τον έλεγχο για περαιτέρω διευκρινήσεις.

Στη συνέχεια και τμηματικά ο λογιστής προσκόμισε αντίγραφα (φωτοτυπίες) των τιμολογίων εξόδων καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, του καθενός εξ αυτών, με συνημμένα τα αποδεικτικά εξοφλήσεώς τους, για το φορολογικό έτος 2016 και ένα μέρος για το φορολογικό έτος 2017, τα οποία παραλάμβανε μέσω υπηρεσίας ταχυμεταφορών από το υποκατάστημα της Θεσσαλονίκης.

Για τα υπόλοιπα παραστατικά δαπανών του έτους 2017 τα οποία δεν προσκομίστηκαν μέχρι τη σύνταξη της της έκθεσης ελέγχου, ο λογιστής ισχυρίστηκε ότι η καθυστέρηση αυτή συνέβη

λόγω του μεγάλου πλήθους αυτών, τα οποία θα έπρεπε να επιλεγούν και να φωτοτυπηθούν και επειδή ο υπάλληλος στον οποίο είχε ανατεθεί αυτή η εργασία, ήταν άρρωστος. Προς τούτο προσκομίστηκε η υπ' αριθμ.γνωμάτευση χορήγησης αναρρωτικής αδείας από το

Τα αντίγραφα των λογιστικών αρχείων τα διαβίβασε στον έλεγχο η ίδια η προσφεύγουσα είτε με ηλεκτρονικό τρόπο μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της είτε με το ταχυδρομείο μέσω του λογιστή της. Τα δε λογιστικά αρχεία της που δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου δηλώθηκε από τον νόμιμο εκπρόσωπό της ότι έχουν καταστραφεί.

Τέλος όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης κατόπιν του με αριθμόαιτήματος της προσφεύγουσας, το οποίο εμπεριέχεται στο έγγραφο απόψεων επί του με αριθμό σημειώματος των διαπιστώσεων του ελέγχου, συντάχθηκε η με αριθμόαπάντηση, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα λογιστικά της αρχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο σε έγχαρτη - εκτυπωμένη μορφή

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη σύνταξη απόδειξης παραλαβής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος καθώς στην διάθεση του ελέγχου τέθηκε μέρος των λογιστικών της αρχείων σε **αντίγραφα και όχι τα πρωτότυπα** και ως εκ τούτου στη προκειμένη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 24 παρ.4 και 25 παρ. 6 του ΚΦΔ.

Β) Επί του ισχυρισμού αναρμοδιότητας του ελέγχου:

Σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-2014 (Β' 478 και 558) απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» (Β' 2743).η αρμοδιότητα για την έκδοση εντολής ελέγχου μεταβιβάστηκε στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας που είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης της φορολογίας εισοδήματος κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου Εν προκειμένω κατά τον χρόνο έκδοσης τηςαρχικής εντολή ελέγχου αρμόδια υπηρεσία για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας(μετά την μετατροπή της νομικής της μορφής από ΑΕ σε ΕΕ από 30-3-2018 και μετά), ήταν η ΔΟΥ Καλλιθέας και από τη σύσταση των ελεγκτικών κέντρων το 2ο ΕΛΚΕ. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος

Γ) Επί του ισχυρισμού ότι είναι παντελώς αόριστες και ανεπαρκείς οι αιτιολογίες απόρριψης από τον έλεγχο των δαπανών των ετών 2016 και 2017.

Στα πλαίσια ελέγχου των εκπιπόμενων δαπανών των ετών 2016 -2017 διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες που αναφέρονται αναλυτικά ανά φορολογικό έτος στην σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 23 του ν 4172/2013. Για κάθε δαπάνη αναφέρεται αναλυτικά ο λόγος για τον οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά. Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό στοιχείο, η δε αναφορά που γίνεται στην ενδικοφανή προσφυγή είναι παντελώς αόριστη.

Κατόπιν τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Δ) Επί του ισχυρισμού ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 § 1 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ.

Στο κεφάλαιο «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της σχετικής έκθεσης ελέγχου, εκτίθεται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών (η μη τήρηση αρχείου κάθε συναλλαγής και γεγονός, η μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) που παρήχθησαν από τους Φ.Η.Μ, οι παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η έκδοση φορολογικών στοιχείων χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μηχανισμού σήμανσης -Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ-), που οδηγεί στο συμπέρασμα περί της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος .

Στο παραπάνω υποκεφάλαιο «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΚΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.- ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΜΜΕΣΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ»

αιτιολογείται πλήρως και αναλυτικά ο προσδιορισμός του εισοδήματος και των εκρμών με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013,καθόσον:

-Οι τιμές πώλησης των εμπορευμάτων/προϊόντων αντλήθηκαν από τις ιστοσελίδες του διαδικτύου. Η προσφεύγουσα παρότι είχε την ευχέρεια να προσκομίσει κατά τον έλεγχο και με την κατάθεση των απόψεών της τον έντυπο τιμοκατάλογο, δεν το έπραξε.

-Οι τιμές αγοράς των εμπορευμάτων/α' υλών παρασκευής γευμάτων αντλήθηκαν από τα τιμολόγια των προμηθευτών της προσφεύγουσας που είναι καταχωρημένα στα λογιστικά της αρχεία και καταγράφονται ανά μονάδα μέτρησης (κιλό ή τεμάχιο).

-Στους τιμοκαταλόγους της προσφεύγουσας τα ποτά σερβίρονται είτε σε ποτήρι είτε σε φιάλη. Επιλέχθηκε να γίνει η εξαγωγή του μικτού κέρδους από την πώληση φιαλών και όχι ποτηριών , ως πιο αξιόπιστη.

-Γίνεται ακριβής περιγραφή του προσφερόμενου γεύματος, όπως αυτό αποτυπώνεται στον τιμοκατάλογο της εταιρείας και το κόστος παρασκευής αυτού αναφέρεται μόνο στο βασικό υλικό του πιάτου.

-Στα προσφερόμενα γεύματα, όπου δεν αναγράφεται επί του τιμοκαταλόγου η ποσότητα του βασικού υλικού, υπολογίστηκε ως εύλογη ποσότητα περιεκτικότητας στο πιάτο τα 250 gr , λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 153 της αγορανομικής διάταξης αριθμός 7 (Φ.Ε.Κ 1388 Β' /13-07-2009), όπου καθορίζονται τα όρια των μερίδων φαγητών που προσφέρονται στα εστιατόρια και λοιπά παρόμοια καταστήματα: 1. Κρέατα γενικά ψητά ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο παρασκευής , γραμμάρια 125 τουλάχιστον, 2. Κρέας φέτα, μπον φιλέ και γενικά κρέας χωρίς κόκκαλα, λουκάνικα, σουτζουκάκια και κεφτέδες μόνο από κιμά μόσχου ή βοδινού (σχάρας) γραμμάρια 110 τουλάχιστον,5. Πουλερικά γενικά που παρασκευάζονται με οποιοδήποτε τρόπο γραμμάρια 125 τουλάχιστον,...10. Μακαρόνια μαγειρευμένα χωρίς σάλτσα γραμμάρια 220 τουλάχιστον.

-Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν βάσει της αρχής των αναλογιών (περίπτωση α' της παραγρ. 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013), με την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή απόδοσης (μετά την αφαίρεση του ποσοστού της φύρας) επί του κόστους πωληθέντων το οποίο περιλαμβάνει αποκλειστικά το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων και των α' υλών παρασκευής γευμάτων, χωρίς το κόστος υγραερίου-προπανίου και των αναλωσίμων υλικών, αφού αφαιρέθηκε η αξία των αυτοπαραδόσεων, όπως αυτές απεικονίζονται στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης.

-Περαιτέρω, ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας 10 % στα ποτά και 51 % στα φαγητά (προσφερόμενα γεύματα). Ο υπολογισμός της φύρας στα προσφερόμενα γεύματα 51% αφορά : α) Στην απώλεια βάρους κατά την παρασκευή του κρέατος (ψήσιμο, βράσιμο κ.λ.π),β) Στην απώλεια βάρους κατά την αποθήκευση (ψυκτικός θάλαμος) και την προετοιμασία γευμάτων (μεριδοποίηση), γ) Στο κόστος των συνοδευτικών υλικών και των λοιπών υλικών παρασκευής των γευμάτων, επειδή κατά την εξαγωγή του συντελεστή απόδοσης ελήφθη το κόστος του βασικού υλικού. Προσδιορίστηκε δε, στο παραπάνω ποσοστό προκειμένου ο έλεγχος να οδηγηθεί με ασφάλεια στην εξαγωγή μικτού κέρδους από την πώληση των γευμάτων , δεδομένου ότι η τιμή πώλησης εκτός της α' ύλης εμπεριέχει και τα λοιπά κόστη που αναφέρονται παραπάνω.

Ο υπολογισμός της φύρας, ουδεμία σχέση έχει με καταστροφή εμπορευμάτων και πρώτων υλών, κλοπών κ.λ.π που αναφέρει η προσφεύγουσα, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π) το γεγονός αυτό πρέπει να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) στα οποία αναφέρονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση του γεγονότος και να είναι εγγεγραμμένο στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης.

Συνεπώς ο υπολογισμός που διενήργησε η προσφεύγουσα (σελ.6 των απόψεών της στο σημείωμα διαπιστώσεων) δεν ευσταθεί και είναι αναπόδεικτος διότι αφενός αφαίρεσε από το κόστος πωληθέντων τα μη αξιοποιηθέντα εμπορεύματα λόγω απωλειών σε ποσοστό 10 %

για τα ποτά και 51 % για τα γεύματα χωρίς να έχει εγγράψει στα λογιστικά της αρχεία το γεγονός αυτό και χωρίς να κατέχει τα απαραίτητα δικαιολογητικά, αλλά βασιζόμενη αποκλειστικά στις παραδοχές του ελέγχου και αφετέρου επί της διαφοράς εφάρμοσε τον ήδη μειωμένο λόγω φύρας συντελεστή απόδοσης.

Περαιτέρω, απο τις υποβληθείσες δηλώσεις της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2018-2021, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα, σχετικά με τον συντελεστή ΜΚ, κατόπιν υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων:

Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα	Κόστος πωληθέντων	Μικτό κέρδος	Συντελεστής μικτού κέρδους
2018	2.499.528,37	848.408,72	1.651.119,65	66,06 %
2019	2.728.562,22	944.637,98	1.783.924,24	65,38 %
2020	1.381.107,86	502.165,68	878.942,18	63,64 %
2021	2.049.670,16	716.779,92	1.332.890,24	65,03 %

Ε) Ως προς τον ισχυρισμό για πλημμελή αιτιολογία των πράξεων :

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ.πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, με ΑΦΜ:, με την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής:

α. της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού – επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, και

β. της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου –καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

1Φόρος εισοδήματος

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΖΗΜΙΕΣ 947.955,22€	ΖΗΜΙΕΣ 947.955,22,00 €

Β.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Φόρος εισοδήματος

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
161.090,66 €	161.090,66 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 .