



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.05.2023

Αριθμός απόφασης: 1358

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 **27.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΙ 2023** ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης **ΣΙΑ ΕΕ, με ΑΦΜ** και έδρα στο, επί της οδού και αριθ., κατά

- της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

- της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΙ 2023** ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... **ΕΕ**», με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ποσού 31.073,66 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 15.536,83 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 46.610,49 €.
- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ποσού 1.309,37 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 654,69 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.964,06 €.
- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου για καταβολή ποσού 34.347.64 €.
- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου ποσού 35.740,77 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 12.349,42 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 48.090,19 €.

- Με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54§1 περ. η και §2 περ. ε του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, καθώς δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, ήτοι δεν διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία txt που δημιουργεί ο ΦΗΜ με αριθ. μητρώου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 & 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 §2 του Κ.Φ.Δ..
 - Με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού 26.350,76 €, καθώς δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 224.644,10 € με Φ.Π.Α. 52.701,51 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10,11 και 13 του Κ.Φ.Δ..
 - Με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού 5.520,97 €, καθώς δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία 46.008,03 € με Φ.Π.Α. 11.041,93 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10,11 και 13 του Κ.Φ.Δ..
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 23.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα επιχείρηση, «..... ΣΙΑ ΕΕ», με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών «..... -, ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικών ετών 2016 και 2017. Με το υπ' αριθ. πρωτ./07.02.2022 αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ο έλεγχος κάλεσε την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) των φορολογικών ετών 2016 και 2017, καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, τα δικαιολογητικά πληρωμών των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές άνω των 500,00 €, τα δικαιολογητικά πληρωμών δαπανών μισθοδοσίας, μισθοδοτικές καταστάσεις ετών 2016 και 2017, καθώς και οικονομική καρτέλα ΕΦΚΑ για τα υπό κρίση έτη. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου. Στη συνέχεια, ο έλεγχος, με το υπ' αριθ. πρωτ./24.03.20122 αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ζήτησε από την προσφεύγουσα επιχείρηση να προσκομίσει για τα ελεγχόμενα έτη, σε ηλεκτρονικό μέσο αποθήκευσης, τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των φορολογικών μηχανισμών της, καθώς και να υποβάλει τις απόψεις της σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών, οι οποίες περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματός της και κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς πιστώσεις. Η προσφεύγουσα υπέβαλε στο αρμόδιο για τον έλεγχο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το υπ' αριθ. πρωτ./05.04.2022 υπόμνημα, με το οποίο δικαιολόγησε πλήρως τις πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Ωστόσο, αναφορικά με τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των

φορολογικών της μηχανισμών, δεν προσκόμισε τα σχετικά αρχεία, επικαλούμενη βλάβη του σκληρού δίσκου του μηχανήματος, η οποία είχε ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει δυνατότητα ανάκτησης των ηλεκτρονικών αρχείων txt του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για τα έτη 2016 και 2017.

Από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) και έκρινε ότι και για τα δύο ελεγχόμενα έτη, 2016 και 2017, πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διαφύλαξε και δεν προσκόμισε τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. και ότι καταλληλότερη μέθοδος για τη συγκεκριμένη περίπτωση είναι η μέθοδος «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών».

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, τον τιμοκατάλογο της επιχείρησης, καθώς και την απάντηση της προσφεύγουσας στο υπ' αριθ. πρωτ./11.10.2016 αίτημα για συμπλήρωση πίνακα με τις κάτωθι πληροφορίες:

- Την ποσότητα ψημένου – επεξεργασμένου κρέατος σε γραμμάρια που χρησιμοποιείται για την παρασκευή μίας μονάδας συγκριμένων προϊόντων
- Το ποσοστό φύρας των κρεάτων ανά κιλό
- Το ποσοστό ετήσιων πωλούμενων μονάδων ανά κατηγορία προϊόντος,

προσδιόρισε τα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα της προσφεύγουσας με τη μέθοδο της «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», για το φορολογικό έτος 2016 στο ποσό των 825.113,64 € και για το φορολογικό έτος 2017 στο ποσό των 546.411,89 €. Τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ο έλεγχος έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος, είναι και για τα δύο έτη, αυτά που προσδιορίστηκαν με έμμεσες τεχνικές, καθώς είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα για τα ελεγχόμενα έτη ως εξής:

- Φορολογικό έτος 2016:

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	600.469,54
πλέον αποκρουθέντα ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	224.644,10
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων (ελέγχου) εμπορίας	825.113,64
μείον κόστος πωληθέντων	447.653,07
Μικτό κέρδος	377.460,57
μείον δαπάνες εμπορίας δήλωσης	319.582,72
Καθαρά κέρδη	57.877,85
πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	48.804,91
πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου	0,00
Καθαρά κέρδη από εμπορία ελέγχου (I)	106.682,76
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών	1.000,00

πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα παροχή υπηρεσιών	0,00
μείον δαπάνες παροχής υπηρεσιών δήλωσης	532,22
πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες δήλωσης	0,00
πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες ελέγχου	0,00
Καθαρά κέρδη από παροχή υπηρεσιών ελέγχου (II)	467,78
Συνολικά καθαρά κέρδη (I) & (II)	107.150,54

- Φορολογικό έτος 2017:

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	500.403,86
πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	46.008,03
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων (ελέγχου) εμπορίας	546.411,89
μείον κόστος πωληθέντων	345.900,08
Μικτό κέρδος	200.511,81
μείον δαπάνες εμπορίας δήλωσης	249.610,56
Καθαρά κέρδη	-49.098,75
πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες δήλωσης	53.613,81
πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες ελέγχου	0,00
Καθαρά κέρδη από εμπορία ελέγχου	4.515,06

Ως προς το Φ.Π.Α. των υπό κρίση ετών, ο έλεγχος έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική της «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» και επιμέρισε τη διαφορά των φορολογητέων εκροών σε κάθε φορολογική περίοδο σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών της περιόδου, στις συνολικές ετήσιες φορολογητέες εκροές.

Ύστερα από τα παραπάνω, από τον έλεγχο εκδόθηκε το με αριθμό/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 23.11.2022, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων, φορολογικών ετών 2016 και 2017. Η προσφεύγουσα δεν διατύπωσε τις απόψεις της επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων εντός της οριζόμενης προθεσμίας των 20 ημερών από την κοινοποίησή του και ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη των από 23.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Αυθαίρετη και εσφαλμένη αναφορά του ποσοστού φύρας και των πραγματικών κατά προσέγγιση γραμμαρίων κάθε μονάδας παρασκευασμένου είδους κρέατος.
2. Ο έλεγχος εσφαλμένως δεν έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, την εκ του νόμου δωρεάν χορήγηση ειδών στο προσωπικό της επιχείρησης.

3. Μη νόμιμη επιβολή προστίμων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση προσδιορισμού των εσόδων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» 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»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων..»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1008/2020 με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (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» ορίζεται:

«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 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 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 2016/2020** με θέμα ««Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» ορίζεται:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

[...]

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.»

Επειδή, στο άρθρο 11 της **ΠΟΛ. 1293/2019** με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» 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 ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «.....», διενεργήθηκε έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, δυνάμει της με αριθμό/2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου σε ηλεκτρονικό μέσο αποθήκευσης, τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των φορολογικών της μηχανισμών, όπως της ζητήθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ./24.03.20122 αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., επικαλούμενη βλάβη του σκληρού δίσκου του μηχανήματος η οποία είχε ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει δυνατότητα ανάκτησης των ηλεκτρονικών αρχείων txt του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού για τα έτη 2016 και 2017.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28§1 του Κ.Φ.Δ. για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε για την προσφεύγουσα επιχείρηση τη φορολογητέα ύλη των ελεγχόμενων ετών 2016 και 2017, με τις έμμεσες τεχνικές και συγκεκριμένα με την αρχή της «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών».

Επειδή ο έλεγχος, αφού έλαβε από την προσφεύγουσα επιχείρηση τον τιμοκατάλογο της, ζήτησε επιπλέον με το υπ' αριθ. πρωτ./11.10.2022 αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., να συμπληρώσει πίνακα σχετικά με (α) την ποσότητα ψημένου - επεξεργασμένου κρέατος σε γραμμάρια που χρησιμοποιείται για την παρασκευή μίας μονάδας συγκριμένων προϊόντων, (β) το ποσοστό φύρας των κρεάτων ανά κιλό και (γ) το ποσοστό ετήσιων πωλούμενων μονάδων ανά κατηγορία προϊόντος.

Επειδή ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω πληροφορίες, υιοθέτησε τις ποσότητες ψημένου - επεξεργασμένου κρέατος σε γραμμάρια που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για την παρασκευή μίας μονάδας συγκριμένων προϊόντων και έθεσε τις εξής παραδοχές:

- Η πανσέτα χοιρινή πωλείται με το κιλό.
- Οι παραγόμενες μονάδες του είδους «γύρος χοιρινός» πωλούνται ως γύρος χοιρινός τυλιχτός.
- Οι αγορές του κρέατος «λαιμός χοιρινός α/ο νωπός» χρησιμοποιούνται για την παρασκευή του προϊόντος σουβλάκι χοιρινό σκέτος και σουβλάκι χοιρινό τυλιχτό.
- Οι αγορές του κρέατος «στήθος μόσχου α/ο» χρησιμοποιούνται για την παρασκευή του προϊόντος μπιφτέκι σκέτο και σουβλάκι μπιφτέκι τυλιχτό.
- Το «κοτόπουλο στήθος φιλέτο» χρησιμοποιείται για την παρασκευή του προϊόντος σουβλάκι κοτόπουλο τυλιχτό.
- Το «καλαμάκι κοτόπουλο» πωλείται ως καλαμάκι σκέτο.
- Για τα είδη «καλαμάκι χοιρινό», «μπιφτέκι Βοΐου», «κεμπάπ» και «λουκάνικο», το 50% πωλούνται ως σουβλάκια σκέτα και το υπόλοιπο 50% ως σουβλάκια τυλιχτά.

Επειδή ο έλεγχος προσπαθώντας να οριοθετήσει το «ωφέλιμο» κόστος πωληθέντων, δηλαδή το μέγεθος εκείνο το οποίο μετά την αφαίρεση όλων των απωλειών, δίνει το τζίρο της επιχείρησης, υπολόγισε φύρα κατόπιν έρευνας των προδιαγραφών, καθώς και της λελογισμένης απώλειας πρώτων υλών κατά την παρασκευή προϊόντων και αδιάθετων προϊόντων.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την παρούσα προσφυγή επικαλείται ακόμα μεγαλύτερα ποσοστά φύρας από αυτά που εφάρμοσε ο έλεγχος, ήτοι τουλάχιστον 50% για το γύρο χοιρινό και γύρο κοτόπουλο στήθος φιλέτο και τουλάχιστον 40% για τα υπόλοιπα είδη κρέατος, καθώς και 10% για τα προϊόντα κάβας.

Επειδή τα ποσοστά φύρας που εφάρμοσε ο έλεγχος είναι στα πλαίσια αποφάσεων που έχει λάβει η ΔΕΔ για παρόμοιες επιχειρήσεις. Ο έλεγχος στο πλαίσιο της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της επιείκειας έλαβε υπόψη μόνο τα προϊόντα που έχουν ως πρώτη ύλη το κρέας, καθώς και τα είδη κάβας, ενώ δεν συμπεριέλαβε τις σαλάτες, τα ορεκτικά, τα burgers κλπ. Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις χαμηλότερες τιμές του τιμοκαταλόγου και δεν έλαβε υπόψη τις υψηλές τιμές που αφορούσαν μερίδες, σουβλάκια γίγας ή πιτόψωμα γίγας, παρόλο που η προσφεύγουσα επιχείρηση διαθέτει και 49 τραπεζοκαθίσματα.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένως δεν έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, την εκ του νόμου δωρεάν χορήγηση ειδών στο προσωπικό της, ήτοι παροχές που εμπίπτουν στην κατηγορία των διατακτικών που προβλέπονται στην ΠΟΛ. 1219/2014.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: ... ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι εν λόγω παροχές αφορούν στην εξαίρεση των αντίστοιχων ποσών, από τον υπολογισμό τους στο εισόδημα από μισθωτή εργασία για τους υπαλλήλους της επιχείρησης και όχι την αφαίρεσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται εσφαλμένη επιβολή προστίμων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, στην από 23.12.2022 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., προκύπτουν τα αποτελέσματα και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν στις φορολογητέες εκροές και αφορούν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής με συνέπεια τη μη έκδοση αποδείξεων λιανικής (Α.Λ.Π.) υπολογίζοντας ταυτόχρονα και το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α κατά τα ποσά των διαφορών που προέκυψαν

στα έσοδά της από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι συνολικού ποσού 224.644,10 €, για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού 46.008,03 €, για το φορολογικό έτος 2017 και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη κατά τις ως άνω φορολογικές περιόδους απέκρυψε φορολογητέα ύλη με τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 1, 2, 8, 9, 10,11 και 13 του Κ.Φ.Δ. και συνεπώς δεν παρουσίασε τα πραγματικά έσοδά της.

Προς τούτο, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικού ποσού 52.701,51 €, ήτοι πρόστιμο ποσού 26.350,76 € για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού 11.041,93 €, ήτοι πρόστιμο ποσού 5.520,97 € για το φορολογικό έτος 2017 αντίστοιχα.

Επειδή, ορθά ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, πλην όμως το πρόστιμο που πρέπει να επιβληθεί είναι το προβλεπόμενο στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, ως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1252/2015 και αναλύεται παρακάτω (αλλαγή νομικής βάσης).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.[...]

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα [...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

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

Επειδή, στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ επισημαίνεται ρητά ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.*»

Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει.

Επειδή, εξάλλου, όπως έχει νομολογιακά κριθεί «*η προσφυγή κατά φορολογικής πράξης αποτελεί προσφυγή, καθόσον ασκείται σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή ενώπιον διοικητικού οργάνου, το οποίο έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και την ουσία της υπόθεσης και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την πράξη, ή να την τροποποιήσει, ή να απορρίψει την προσφυγή. Επομένως, νομίμως το όργανο αυτό εξετάζει εξ υπ' αρχής την υπόθεση και, στα πλαίσια αυτά, δύναται να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική του κρίση*» (βλ. ΔΕφΑΘ 3762/2015).

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία των πράξεων, ακυρώνοντάς αυτές ή μεταρρυθμίζοντάς αυτές.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, με τις υπ' αριθ./2022 και/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, που προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, δεν επιβλήθηκε, ως προβλέπεται, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58^A του ΚΦΔ και αυτό γιατί με την έκδοση α) της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^A παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (52.701,51 * 50%), φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε πρόστιμο που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 224.644,10 € και

β) της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (11.041,93 * 50%), φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε πρόστιμο που αφορά στην παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 46.008,03 €.

Επειδή, ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και τον λήπτη αυτής ή για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Άλλωστε από τις οδηγίες της Διοίκησης, που παρέχονται αρχικά με την ΠΟΛ.1252/2015, σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58^Α στην περίπτωση που διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α παρ.2 του ΚΦΔ περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.Α ($46.000 \times 50\% = 23.000\text{€}$) και
β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 ($52.000 \times 50\% = 26.000\text{€}$).

Ενώ επίσης σημειώνεται ότι και στις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 28 ν.4172/13, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., και στις Ε. 2015 & 2016/2020 και Α.1008/20 εγκύκλιους διαταγές του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δεν προβλέπεται η επιβολή αυτοτελών προστίμων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.».

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αναφέρονται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης και συγκεκριμένα το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και ο λήπτης αυτής. Συνεπώς, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία, δεν έπρεπε να καταλογιστούν από τον έλεγχο οι ανωτέρω παραβάσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ, αλλά για την απόκρυψη κύκλου εργασιών, όπως αυτή προσδιορίσθηκε με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και τη σχετική διαφορά στις φορολογητέες εκροές, επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.2 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων ΦΠΑ, όπως τα εν λόγω άλλωστε έχει εφαρμόσει και η Υπηρεσία μας (ΔΕΔ Αθηνών 258/2023).

Επειδή, από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, με τις κρινόμενες υπ' αριθ./2022 και/2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2016 και 2017, έχουν καταλογιστεί αυτοτελή πρόστιμα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1 αλλά της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών, όπως διαπιστώθηκαν με

τις υπ' αριθ./2022 και/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, που προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω πράξεις τροποποιούνται ως προς τη νομική τους βάση, ήτοι χαρακτηρίζονται ως πρόστιμα της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζομε

Την απόρριψη της από 27.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΣΙΑ ΕΕ», με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη			107.150,54	107.150,54	107.150,54
Ή ζημιά		117.493,56			117.493,56
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		31.073,66	31.073,66	31.073,66
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης			15.536,83	15.536,83	15.536,83
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.000,00	47.610,49	47.610,49	46.610,49

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη			4.515,06	4.515,06	4.515,06
Ή ζημιά		41.492,97			41.492,97
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		1.309,37	1.309,37	1.309,37

Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του				
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		654,69	654,69	654,69
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.000,00	2.964,06	2.964,06	1.964,06

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	601.469,54	825.113,64	825.113,64	223.644,10
Αξία φορολογητέων εισροών	547.477,43	510.180,16	510.180,16	37.297,27
Φόρος εκροών	141.062,89	193.522,30	193.522,30	52.459,41
Υπόλοιπο φόρου εισροών	166.403,40	159.174,66	159.174,66	7.228,74
Πιστωτικό υπόλοιπο	25.340,51			25.340,51
Χρεωστικό υπόλοιπο		34.347,64	34.347,64	34.347,64
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Σύνολο φόρου για καταβολή		34.347,64	34.347,64	34.347,64
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	25.340,51			25.340,51

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	500.403,86	546.411,89	546.411,89	46.008,03
Αξία φορολογητέων εισροών	402.887,12	402.887,12	402.887,12	
Φόρος εκροών	120.076,54	131.118,47	131.118,47	11.041,93
Υπόλοιπο φόρου εισροών	120.718,21	95.377,70	95.377,70	25.340,51
Πιστωτικό υπόλοιπο	641,67			641,67
Χρεωστικό υπόλοιπο		35.740,77	35.740,77	35.740,77
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		12.349,42	12.349,42	12.349,42
Σύνολο φόρου για καταβολή		48.090,19	48.090,19	48.090,19

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	641,67			641,67
----------------------------	--------	--	--	--------

- Η υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Καταλογιζόμενο ποσό: 2.500,00 €

- Η υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§2 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Καταλογιζόμενο ποσό: 26.350,76 €

- Η υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§2 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Καταλογιζόμενο ποσό: 5.520,97 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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