



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26.05.2023

Αριθμός απόφασης: ε 236

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας «» με **ΑΦΜ:**, κατά: α) της με αριθμό .../**23.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, β) της με αριθμό/**23.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, γ) της με αριθμό/**23.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 - 31.12.2016**, δ) της με αριθμό/**23.12.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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

α) Με τη με αριθμό/**23.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας (καφενείου), φόρος ύψους 25.174,82€ πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 12.587,41€, **ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 37.762,23€**, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 86.809,71€, (από ζημία 59.625,11€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

β) Με τη με αριθμό**23.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους **40.524,01€** πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού **20.262,01€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 60.786,02€**, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε **139.737,97€**, (από συνολική ζημία **111,394,94€** βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

γ) Με τη με αριθμό**23.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 - 31.12.2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους **34.162,77€** και πρόστιμο **58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 17.081,38€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 51.244,15€** κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε **560.459,22€**, (από **414.024,40€** βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

-δ) Με τη με αριθμό/**23.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους **34.597,15€** και πρόστιμο **58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 17.298,57€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 51.895,72€** κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε **541.670,90€**, (από **397.516,11€** βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000), δυνάμει της με αρ. 963/2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Από τον γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρίας από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του

άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εν λόγω επιχείρησης

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 23.12.2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του ΚΦΔ. Μη νόμιμη η προσφυγή στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθώς δεν συνέτρεχαν οι τιθέμενες κατά το νόμο και την Ε 2015 /2020 προϋποθέσεις, ώστε να αιτιολογείται η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

2) Η εφαρμογή του άρθρου 27 του ΚΦΔ δια εξειδίκευσης του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής του σε αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ και δη στην Α1008/2020 και Ε2016/2020 είναι αντίθετη στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου.

3) Η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου έγινε κατά τρόπο αυθαίρετο και πλημμελώς αιτιολογημένο, ο οποίος αντίκειται από τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας. Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή

- Δεν αναγνώρισε ότι το ήμισυ τουλάχιστον των πωλήσεων σε πακέτο κατ' έτος αφορούσαν πωλήσεις ποτών. Απέκρυψε αβάσιμα τις αληθείς ποσότητες παρασκευής καφέ που δήλωσε.

- Έκρινε ότι δεν υφίσταται καμία φύρα σε κανένα άλλο είδος πλην του καφέ (εσπρέσσο). Υφίσταται φύρα τουλάχιστον 10% στα ποτά και 20% σε όλα τα άλλα ροφήματα

- 497 φιάλες καταστράφηκαν κατά τη διάρρηξη που έγινε από αγνώστους στην επιχείρηση στις 3-6-2017, (συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή το υπ' αριθμό πρωτ. .../4-11-2022 αποδεικτικό έγγραφο της Αστυνομίας

4) Εσφαλμένα υπολογίσθηκαν οι φορολογητέες εκροές βάσει των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική, χωρίς να διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

- Παραβίαση του άρθρου 25ΚΦΔ ως προς τη διάρκεια του ελέγχου (ο έλεγχος εκκίνησε από το έτος 2019 δυνάμει της αρχικής/2019 εντολής)

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζεται, ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, ορίζεται, ότι: «**Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 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 ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«1. Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 4172/2013**, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28

ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) **όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ... Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα

προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1008/2020 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 ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ... 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 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 **Ε. 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)”: «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 προσφεύγων, 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 προσφεύγων 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.....»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της

απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,....».

Επειδή, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πρόστιμα του άρθρου 58^α του ΚΦΔ, δια των υπ' αριθμό/2017 για το φορολογικό έτος 2016 και/2017 για το φορολογικό έτος 2017 πράξεις.

Κατόπιν τούτου πληρούνταν οι προϋποθέσεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και κατ' επέκταση και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ της προσφεύγουσας εταιρίας (καφενείου στη) όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της και αξιολογώντας τα δεδομένα από τα λογιστικά αρχεία της, ο αρμόδιος ελεγκτής εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) και ειδικότερα της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, που εγκρίθηκε με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Τα έσοδα από την επιχείρηση της προσφεύγουσας, προέρχονται από την πώληση ποτών, αναψυκτικών, καφέ κλπ. Από τον τιμοκατάλογο που προσκομίσθηκε στην φορολογική αρχή, προέκυψαν οι αναλυτικές τιμές πώλησης ανά είδος αγαθών. Εφόσον μπορούσε να προσδιορισθεί η ποσότητα του κάθε παρεχόμενου προϊόντος και ήταν γνωστή η τιμή ανά μονάδα πώλησης μπορούσαν να υπολογιστούν και τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2016 και 2017, από την πώληση ποτών-αναψυκτικών-καφέδων κλπ. με την αναγωγή της αγορασθείσας ποσότητας ποτών, κρασιού μύρας, καφέδων και ροφημάτων σε πωλήσεις. Επίσης, σημαντική παράμετρο για την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου αποτελεί και το γεγονός ότι τα είδη των παραγόμενων προϊόντων είναι συγκεκριμένα και σχετικά περιορισμένα σε αριθμό, ενώ οι τιμές

των πωλούμενων προϊόντων ήταν σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου ελέγχου.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης προσφυγής στην έμμεση τεχνική έλεγχο και αντισυνταγματικής εφαρμογής του άρθρου 27 του ΚΦΔ, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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

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

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

Επειδή, η φορολογική αρχή με βάση τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ): από την πώληση καφέδων (νες καφέ ντεκαφεϊνέ, φραπέ, σοκολάτα) ποτών, βάσει της αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις και βάσει των τιμών πώλησης του τιμοκαταλόγου που η ίδια η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017 (όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελ. 1-45 της από 23.12.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.), ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016

α) ροφήματα

Είδος α' ύλης	ΑΓΟΡΑΣΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΓΡΑΜ./ΤΕΜ.	ΦΥΡΑ ΣΕ ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	ΑΝΑΛΩΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΓΡΑΜ./ΤΕΜ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΓΡΑΜ./ΤΕΜ. ΡΟΦΗΜΑ	ΜΕΡΙΔΕΣ ΡΟΦΗΜΑΤΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ 23% & 24%
ΚΑΦΕΔΕΣ ΕΣΠΡΕΣΣΟ	1.802.250,00	365.000,00	1.437.250	22,00	65.329	3,00	195.988,00
ΣΟΚΟΛΑΤΑ	48.350,00		48.350,00	10,00	4.835	3,00	14.505,00
ΝΕΣ ΚΑΦΕ	366.000,00		366.000,00	40,00	9.150	3,00	27.450,00
ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΚΑΦΕΣ	76.746,00		76.746,00	20,00	3.837	2,00	7.676,00
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΠΑΚΕΤΟ					10.460	1,50	(15.690,00)
ΣΥΝΟΛΟ Α							229.929,00

β) ποτά

Είδος α' ύλης	ΦΙΑΛΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ	ΜΕΡΙΔΕΣ/ΦΙΑΛΗ-ΛΙΤΡΑ	ΜΕΡΙΔΕΣ (ΠΟΤΗΡΙΑ)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΡΙΔΑ (ΠΟΤΗΡΙ)	ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ 23% & 24%
ΠΟΤΑ (ΦΙΑΛΕΣ)	6.315 (ΦΙΑΛΕΣ)	7	44.205	6,00	265.230,00
ΜΠΥΡΑ ΒΑΡΕΛΙ	9.180(ΛΙΤΡΑ)	500ml (0,5lt)	18.360	4,00	73.440,00
ΜΠΥΡΑ ΜΠΟΥΚΑΛΙ	6.850(ΜΠΟΥΚΑΛΙΑ)	1	6.850	4,00	27.400,00
ΚΡΑΣΙ ΦΙΑΛΙ	6.807(ΦΙΑΛΕΣ)	4	27.228	3,50	95.298,00
ΣΥΝΟΛΟ Β					461.368,00
ΣΥΝΟΛΟ Α + Β					691.297,00

Φορολογικό έτος 2017

α) ροφήματα

Είδος α' ύλης	ΑΓΟΡΑΣΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ	ΦΥΡΑ ΣΕ ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ	ΑΝΑΛΩΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΓΡΑΜ./ΤΕΜ.	ΜΕΡΙΔΕΣ ΡΟΦΗΜΑΤΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ 24%
------------------	----------------------------	----------------------	---------------------------	------------------------	----------------------	-----------------	---------------------

	ΓΡΑΜ./ΤΕΜ.		ΓΡΑΜ./ΤΕΜ.	ΡΟΦΗΜΑ			
ΚΑΦΕΔΕΣ ΕΣΠΡΕΣΣΟ	1.519.750,00	365.000	1.154.750,00	22,00	52.488	3,00	157.465,00
ΣΟΚΟΛΑΤΑ	45.400,00		45.400,00	10,00	4.540	3,00	13.620,00
ΝΕΣ ΚΑΦΕ	267.000,00		267.000,00	40,00	6.675	3,00	20.025,00
ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΚΑΦΕΣ	78.480,00		78.480,00	20,00	3.924	2,00	7.848,00
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΠΑΚΕΤΟ					10.151,00	1,50	(15.226,00)
ΣΥΝΟΛΟ Α							183.732,00

β) ποτά

Είδος ά ύλης	ΦΙΑΛΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ	ΜΕΡΙΔΕΣ/ΦΙΑΛΗ-ΛΙΤΡΑ	ΜΕΡΙΔΕΣ (ΠΟΤΗΡΙΑ)	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΡΙΔΑ (ΠΟΤΗΡΙ)	ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ 24%
ΠΟΤΑ (ΦΙΑΛΕΣ)	7.186 (ΦΙΑΛΕΣ)	7	50.302	6,00	301.812,00
ΜΠΥΡΑ ΒΑΡΕΛΙ	8.000(ΛΙΤΡΑ)	500ml (0,5lt)	16.000	4,00	64.000,00
ΜΠΥΡΑ ΜΠΟΥΚΑΛΙ	8.830(ΜΠΟΥΚΑΛΙΑ)	1	8.830	4,00	35.320,00
ΚΡΑΣΙ ΦΙΑΛΙ	6.196(ΦΙΑΛΕΣ)	4	24.784	3,50	86.744,00
ΣΥΝΟΛΟ Β					487.876,00
ΣΥΝΟΛΟ Α+Β					671.608,00

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον ορθό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, κατόπιν αποφορολόγησης των ως άνω εσόδων από την πώληση ποτών – αναψυκτικών – καφέδων της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη:

α) Το ότι πρόκειται για ζημιογόνα επιχείρηση.

β) Τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2016 και 2017.

γ) Το ότι δεν διενεργούσε απογραφή στο τέλος του έτους, άρα δεν υπήρχαν αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης, οπότε όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων τεκμαίρεται ότι αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.

δ) Τις τιμές του τιμοκαταλόγου της προσφεύγουσας και τις πληροφορίες που έδωσε με το υπ' αρ. πρωτ./14.10.2022 έγγραφό της για τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης (φύρα, ποσότητες ανά μερίδα ποτών), τις οποίες και αποδέχθηκε.

Γενικά η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ευνοϊκότερα για την επιχείρηση δεδομένα με σκοπό τα αποτελέσματα που προσδιόρισε να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα. Συγκεκριμένα κατά τον προσδιορισμό των πωλούμενων μονάδων εσπρέσσο, προέβη στην παραδοχή ότι πουλήθηκαν μόνο διπλοί καφέδες εσπρέσσο για την παρασκευή των οποίων απαιτούνται 22

γρ./ καφέ (και καθόλου μονών για την παρασκευή των οποίων απαιτούνται 11 γρ./ καφέ, ανάλογα έπραξε για τον προσδιορισμό των πωλούμενων μονάδων ελληνικού καφέ.

ε) Το ότι κατά το έτος 2016 και συγκεκριμένα από 01.06. 2016 και μετά ο συντελεστής ΦΠΑ ορίστηκε από 23% σε 24%, βάσει του άρθρου 52 παρ. 1 του ν. 4389/2016, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να προσδιορισθεί με ακρίβεια με ποιο συντελεστή επιβαρύνθηκαν οι πωλήσεις και κατ' ακολουθία η καθαρή τους αξία.

Με βάση τα παραπάνω, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των προϊόντων (ποτών, καφέδων) κατ' επέκταση οίφορολογητέες εκροές.

Φορολογικό έτος 2016

Ακαθάριστα έσοδα βάσει Φορολ. Δήλωσης	414.024,40
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα βάσει ελέγχου	146.434,82
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων βάσει ελέγχου	560.459,22
(-) ΜΕΙΟΝ	
Κόστος Πωληθέντων	279.252,48
Εκπιπόμενες Δαπάνες	236.959,93
Πλέον Μη Εκπιπόμενες Δαπάνες	42.562,90
Κέρδη	86.809,71

Φορολογικό έτος 2017

Ακαθάριστα έσοδα βάσει Φορολ. Δήλωσης	397.516,11
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα βάσει ελέγχου	144.154,79
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων βάσει ελέγχου	541.670,90
(-) ΜΕΙΟΝ	
Κόστος Πωληθέντων	280.854,52
Εκπιπόμενες Δαπάνες	207.363,61
Πλέον Μη Εκπιπόμενες Δαπάνες	38.932,19
Πλέον Μη Εκπιπόμενες Δαπάνες βάσει ελέγχου	47.353,01
Κέρδη	139.737,97

Οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 σε 560.459,22€ και για το φορολογικό έτος 2017 σε 541.670,90€.

Φορολογικό έτος 2016

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Φ.Π.Α.	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΕΚΡΟΩΝ	ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ
13%	15,14	1,76	15,14	-	-
23%	267.161,09	61.447,05	365.319,55	98.158,46	22.576,44

24%	146.848,17	35.243,56	195.124,53	48.276,36	11.586,33
ΣΥΝΟΛΟ	414.024,40	96.692,37	560.459,22	146.434,82	34.162,77

Φορολογικό έτος 2017

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Φ.Π.Α.	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΕΚΡΟΩΝ	ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ
13%	51,55	6,70	51,55	-	-
24%	397.464,56	95.391,49	541.619,35	144.154,79	34.597,15
ΣΥΝΟΛΟ	397.516,11	95.398,19	541.670,90	144.154,79	34.597,15

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ήμισυ τουλάχιστον των πωλήσεων σε πακέτο κατ' έτος αφορούσαν πωλήσεις ποτών, χωρίς ωστόσο να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της και χωρίς κατά κοινή πείρα να ευσταθεί. Η φορολογική αρχή με βάση τα τιμολόγια αγοράς πλαστικών ποτηριών 10.460 τεμαχίων για το έτος 2016 και 10.151 τεμαχίων για το 2017 και την τιμή πώλησης καφέ σε πακέτο 1,50 ευρώ που η ίδια η προσφεύγουσα υπέδειξε υπολόγισε τις πωλήσεις καφέ σε πακέτο σε 15.690,00 ευρώ για το έτος 2016 και σε 15.226,00 ευρώ για το έτος 2017, αφαιρώντας τις αξίες αυτές από την αποκρυβείσα ύλη των εν λόγω ετών. Ως εκ τούτου ο επιμέρους αυτός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η πραγματική απαιτούμενη ποσότητα σε καφέ ήταν 11γρ. σε μονό καφέ και 22γρ. σε διπλό καφέ, η δε φύρα ανέρχονταν σε όλα τα ροφήματα και όχι μόνο στον καφέ σε ποσοστό 20% έως 24% και στα ποτά σε ποσοστό 10% λόγω των κερασμάτων στο προσωπικό της.

Η φορολογική αρχή αποδέχθηκε και υιοθέτησε κατά την εξαγωγή των αποτελεσμάτων ελέγχου, τις υποδείξεις της προσφεύγουσας όπως αναγραφόταν στο υπ' αρ. πρωτ./14-10-2022 υποβαλλόμενο έγγραφό της και στη συνέχεια προσδιόρισε την ποσότητα που απαιτούνταν για την παρασκευή του κάθε είδους ροφήματος (καφές, σοκολάτα) με εύρος σε ποσότητα από 10 γρ. έως 40 γρ. Για τον καφέ υπολόγισε φύρα 1.000 γρ. λόγω του καθαρισμού της μηχανής αφού συνυπολόγισε παράλληλα και τους κερασμένους καφέδες του προσωπικού της.

Περαιτέρω η φορολογική αρχή αποδέχθηκε την ποσότητα μερίδων (ποτηριών) ανά φιάλη που η ίδια η προσφεύγουσα υπέδειξε, ότι για κάθε φιάλη ποτού αντιστοιχούν μόνο 7 μερίδες (ποτήρια), δηλ. δέχθηκε μικρότερες μερίδες (ποτήρια) ανά φιάλη, από αυτές που κατά κανόνα ισχύουν (δηλ. 10 – 12 μερίδες (ποτήρια/ ανά φιάλη). Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τα ποσοστά φύρας που επικαλείται, κι ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της αναγνωρίστηκε ζημία από καταστροφή και κλοπή των εμπορευμάτων της ύστερα από τη διάρρηξη που έγινε στο μαγαζί της, προσκομίζοντας προς επίρρωση του ισχυρισμού της το υπ' αρ. πρωτ./4-11-2022 έγγραφο της Αστυνομίας ..., βάσει του οποίου στις 3-6-2017 διαπιστώθηκαν στο κατάστημα της φθορές που έλαβαν χώρα από άγνωστους δράστες κατά τις πρωινές ώρες. Ωστόσο, στο εν λόγω έγγραφο δεν γίνεται καμία αναφορά για καταστροφή 497 φιαλών, όπως διατείνεται η προσφεύγουσα. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι φορολογητέες εκροές διαμορφώθηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 σε 560.459,22€ και για το φορολογικό έτος 2017 σε 541.670,90€ με την έμμεση τεχνική ελέγχου (της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών) κατά τα οριζόμενα του άρθρου 7 της Α. 1008/2020 και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός περί μη ορθού υπολογισμού των φορολογητέων εκροών, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο **25§1 του ΚΦΔ** : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....»

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιάσουν τα διοικητικά

όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ.3 του ΚΦΔ και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 23.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2016 & 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / 26.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας «Ε» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό/23.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Διαφορά φόρου	25.174,82€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	12.587,41€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	37.762,23

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

β) Η με αριθμό**23.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Διαφορά φόρου	40.524,01€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	20.262,01€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	60.786,02€

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

γ) Η με αριθμό/**23.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2016 -31.12.2016** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Διαφορά φόρου	34.162,77€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	17.081,38€
Σύνολο φόρου για καταβολή	51.244,15€

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

δ) Η με αριθμό ...**23.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 -31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Διαφορά φόρου	34.597,15€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α	17.298,57€
Σύνολο φόρου για καταβολή	51.895,72€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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