



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1066

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ.

πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου, με εστιατόριο πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών μηνιών και αρχείων που διενήργησε ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός με αριθμό μητρώου στο χρονικό διάστημα από 20.07.2016 έως και 30.06.2017 (43.717 αρχείων).

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην

προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 €, λόγω υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και ειδικότερα καταστάσεως φορολογικών στοιχείων πελατών φορολογικού έτους 2016.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.100,00 €, λόγω α) μη τήρησης αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίου απογραφής) φορολογικού έτους 2017, παράλειψης που συνιστά μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της, ήτοι πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, β) μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και ειδικότερα ανακεφαλαιωτικών πινάκων μηνών Αυγούστου, Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου φορολογικού έτους 2017, ήτοι πρόστιμο ποσού 300,00 €, γ) υποβολής ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και ειδικότερα ανακεφαλαιωτικών πινάκων μηνών Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου φορολογικού έτους 2017, ήτοι πρόστιμο ποσού 200,00 € και δ) υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και ειδικότερα κατάστασης φορολογικών στοιχείων πελατών φορολογικού έτους 2017, ήτοι πρόστιμο 100,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 7.106,40 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.553,20 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 10.659,60 €, κατόπιν διαπίστωσης, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αποκρυσθίας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 8.591,03 € καθώς και δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της (λογιστικών διαφορών) συνολικού ποσού 15.913,79 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 27.739,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.869,99 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 41.609,97 €, κατόπιν διαπίστωσης, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, μεγάλης έκτασης διενεργούμενων εκπνώσεων από τον φορολογικό μηχανισμό και αποκρυσθίας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 74.374,93 € καθώς και δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της (λογιστικών διαφορών) συνολικού ποσού 21.280,15 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 5.782,61 €, κατόπιν διαπίστωσης, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αποκρυσθίας ύλης (φορολογητέων εκρών) από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 8.702,26 € καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 3.478,02 € φορολογητέων εισρών ύψους 14.291,64 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ δεν αναγνωρίστηκε

υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 1.184,52 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 24.836,21 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 12.418,09 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 37.254,30 €, κατόπιν διαπίστωσης, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, μεγάλης έκτασης διενεργούμενων εκπτώσεων από τον φορολογικό μηχανισμό και αποκρυσθαίνοντας ύλης (φορολογητέων εκροών) από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 73.678,34 € καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 2.366,04 € φορολογητέων εισροών ύψους 10.774,76 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναπαισιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί μη ύπαρξης δικαιώματος έκπτωσης των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας καθώς και περί απόρριψης της έκπτωσης του Φ.Π.Α. αυτών. Οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Προέβη σε αγορές πρώτων υλών καθώς και λοιπών υλικών άμεσης ανάλωσης, με τους εκάστοτε ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. (6%, 13%, 23% και 24% ανά περίπτωση, εξ ου και η καταχώριση τους σε διαφορετικό λογαριασμό), προς τον σκοπό της κάλυψης των διαφόρων τρεχουσών αναγκών τόσο του ξενοδοχείου όσο και της καφετέριας. Περαιτέρω υπήρξαν πολλές αγορές από καταστήματα παιχνιδιών, καθώς η μεγάλη πλειοψηφία των πελατών του ξενοδοχείου αποτελείται από οικογένειες με μικρά παιδιά. Η εταιρία επίσης προέβη σε αγορές ειδών ρουχισμού, απαραίτητων κάθε φορά που διοργανωνόταν μια εκδήλωση (event), με προσκεκλημένο κάποιον καλλιτέχνη ή γενικά ένα δημόσιο πρόσωπο, αλλά και εξοπλισμού παρακολούθησης και εξαγωγής βιντεοληπτικού υλικού (κάμερες κλπ.), που άμεσα συναρτώνται με την ασφαλή λειτουργία της επιχείρησης και διαμονή των πελατών. Πέραν αυτού η εταιρία παρείχε γεύματα στους συνεργάτες της και στα φυσικά πρόσωπα-εργαζόμενους σε αυτήν, μια δαπάνη που παγίως και παραδοσιακά διενεργείται στα πλαίσια λειτουργίας μιας υγιούς επιχείρησης.

2) Μη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του οφειλόμενου Φ.Π.Α. της εταιρίας με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τα επίδικα φορολογικά έτη. Ο έλεγχος ρητά επικαλείται για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 τη μη τήρηση/διαφύλαξη της φορολογικής μνήμης και των αρχείων που δημιούργησε ένας συγκεκριμένος φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός της εταιρίας, κάτι που όμως δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Η εταιρία προσκόμισε στη φορολογική αρχή το σύνολο των διαθέσιμων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών λογιστικών αρχείων που τήρησε κατά το ελεγχόμενο διάστημα. Μόνο τα εξαχθέντα αντίγραφα, από τον φορολογικό μηχανισμό τα οποία τηρούνται σε αρχείο ηλεκτρονικού υπολογιστή, δεν υπάρχουν για να διατεθούν στην φορολογική αρχή, καθότι το κρίσιμο διάστημα οι χώροι της εταιρίας πλημμύρισαν,

με αποτέλεσμα την καταστροφή του εν λόγω ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όμως ο φορολογικός μηχανισμός διατηρείται άθικτος στην επιχείρηση.

3) Νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου που δεν αποδέχτηκε (ως εκπιπτόμενη δαπάνη) την δωρεάν παροχή αγαθών από την επιχείρηση στο προσωπικό της (ικανοποίηση αναγκών του προσωπικού - αυτοπαράδοση) ποσού 97.925,60 € για το φορολογικό έτος 2017, το οποίο απολύτως εσφαλμένα χαρακτηρίζει ως μεγάλης έκτασης «εκπτώσεις» διενεργηθείσες μέσω της χρήσης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου Αντιθέτως, αποφάνθηκε ότι λόγω του αντικειμένου δραστηριότητας της εταιρίας, των επιχειρηματικών τακτικών που ακολουθεί (προωθητικών ενεργειών κλπ.) και της κοινής πείρας, ένα ποσοστό εκπτώσεων 5% επί των ακαθαρίστων εσόδων του υποκαταστήματος, ήτοι ποσό 23.550,67 € μπορεί να γίνει αποδεκτό. Πρόκειται για μια καθ' όλα εσφαλμένη και ατεκμηρίωτη κρίση του ελέγχου, ο οποίος παραβλέπει πραγματικά δεδομένα του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης και προβαίνει σε γενικευτικές και εξισωτικές κρίσεις, που δεν αρμόζουν στην αντιμετώπιση της επίδικης περίπτωσης. Το ποσό των 97.925,60 € ασφαλώς και δεν αφορά στο σύνολο του εκπτώσεις, όπως εσφαλμένα έκρινε η ελεγκτική αρχή, αντιθέτως δε αφορά κατά μείζονα λόγο στην αυτοπαράδοση αγαθών στους εργαζόμενους της επιχείρησης, κι ένα μικρό μέρος εκ του ποσού των 97.925,60 €, και δη μόνον όσα από τα προσκομιζόμενα παραστατικά αποτελούν στοιχεία αξίας (αποδείξεις λιανικής πώλησης) και όχι στοιχεία αυτοπαράδοσης, αφορούν πράγματι σε πωλήσεις με έκπτωση στα πλαίσια προωθητικών ενεργειών ή προσφορές προς τους κατόχους κάρτας - μέλους. Οι εν λόγω εκπτώσεις διενεργήθηκαν καθ' όλα νόμιμα και με την τήρηση των όρων της φορολογικής νομοθεσίας.

4) Ανεπίτρεπτος ο διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. επί τη βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου ή επί τη βάσει δεδομένων, που συνιστούν επί της ουσίας τεκμαρτό τρόπο εξεύρεσης του φορολογητέου εισοδήματος, και δεν είναι συμβατές με τη φύση του φόρου προστιθέμενης αξίας ούτε και επιτρεπόμενες από τον νόμο ως εργαλεία ελέγχου στο πλαίσιο του Φ.Π.Α..

5) Έλλειψη αιτιολογίας – αοριστία των καταλογιζόμενων με τις προσβαλλόμενες πράξεις. Το πόρισμα του ελέγχου και ο καταλογισμός προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας. Ειδικώς ως προς την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου υφίσταται αντικειμενική αδυναμία της εταιρίας να προσκομίσει το αιτούμενο αρχείο λόγω φυσικής καταστροφής (λόγω ανωτέρας βίας).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την

αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται 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 συνήθεις 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. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ... ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αιτιολογημένα και εμπειριστατωμένα διατυπώνει τους λόγους για τους οποίους απορρίπτει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, όσον αφορά την καφετέρια, ενδεικτικά αναφέρεται ότι ανάμεσα στα αγορασθέντα είδη υπάρχουν: Pampers, δίσκοι ντεμακιγιάζ, πιπίλα, μαλακτικό, τριχολαβίδα, κουβερλί, σαμπουάν, τσάντα δώρου, ταμπόν, σφουγγαρίστρα, χαρτί κουζίνας, μπαταρία κ.λπ.. Περαιτέρω, όλα αυτά τα είδη αλλά και τα λοιπά όπως ψωμί για τoστ, μουστάρδα, τσάι, σαλάτα, ελαιόλαδο κ.λπ., δηλαδή είδη διατροφής αγοράζονται μεμονωμένα, παραπέμποντας σε αγορές που πραγματοποιούνται για την ικανοποίηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών ενός ατόμου ή μιας οικογένειας και όχι σε ανάγκες μιας μεγάλης καφετέριας όπως της προσφεύγουσας. Όσον αφορά τις δαπάνες για τον στολισμό των εγκαταστάσεών της αυτές έχουν γίνει ήδη εν μέρει δεκτές από την ελεγκτική αρχή (σελ. 73 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Σχετικά με τις μη αναγνωρισθείσες δαπάνες παρακολούθησης (κάμερες) δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου να έχει απορριφθεί τέτοια δαπάνη από την ελεγκτική αρχή. Περαιτέρω, η αγορά φορέματος στις 02/12/2016, ρούχων στις

12/5/2016 και 29/9/2016, τσάντας στις 15/12/2016 κ.λπ. δεν δικαιολογείται καθόσον δεν πραγματοποίησε εκδηλώσεις η προσφεύγουσα σε αυτές τις ημερομηνίες ούτε προσκομίζει κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό απ' όπου να προκύπτει συμφωνία για προμήθεια ρούχων σε κάποια εκδήλωση.

Ως προς τον δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του 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. ...»

Επειδή, με την Ε 2015/2020 διευκρινίζεται ότι: « Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα: 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. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 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 Ν. 4174/2013) 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. 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 σύννοψη, 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, στην προκειμένη περίπτωση, μετά την έκδοση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης συντάχθηκε η από Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014) της εν λόγω φορολογικής αρχής, διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας το οποίο βρίσκεται στην θέση της κτηματικής περιφέρειας Λιτοχώρου Πιερίας και έχει αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων εστιατορίου και τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία, παρόντος του κ., Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της προσφεύγουσας. Όπως διαπιστώθηκε οι με αριθμούς μητρώων και φορολογικοί μηχανισμοί δεν βρίσκονταν στο κατάστημα, διότι κατά δήλωσή του είχαν αποσυρθεί και είχαν αντικατασταθεί από το φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου Από την επεξεργασία των δεδομένων που ελήφθησαν από τον με αριθμό μητρώου φορολογικό μηχανισμό διαπιστώθηκε ότι α) για το χρονικό διάστημα από 20-07-2016 έως 01-07-2017 διαγράφηκαν περίπου 43.000 αρχεία και β) για το χρονικό διάστημα από 01-07-2017 έως την ημερομηνία εξαγωγής των δεδομένων η επιχείρηση προέβαινε σε εκπτώσεις μεγάλου ποσοστού, οι οποίες δεν είναι συνήθεις για το είδος και το αντικείμενό της.

Στο πλαίσιο του παρόντος ελέγχου, επιδόθηκε την 1η Νοεμβρίου του έτους 2022, Τρίτη, στον (Α.Φ.Μ.:), η με αριθμό πρωτοκόλλου Πρόσκληση άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με την οποία η προσφεύγουσα κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt των φορολογικών της μηχανισμών. Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων φορολογικών μνημών και αρχείων που παρήγαγαν οι φορολογικοί μηχανισμοί της διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίστηκαν 43.717 αρχεία που παρήχθησαν από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου που αντιστοιχούν στο χρονικό διάστημα από 20-07-2016 έως και 30-06-2017 (εφόσον το πρώτο φορολογικό αρχείο που προσκομίσθηκε έφερε αύξοντα αριθμό ημέρας: 1, συνολικό αύξοντα αριθμό: 43.718, ημερομηνία έκδοσης: 01/07/2017 και συμβολοσειρά:). Μετά την εν λόγω διαπίστωση του ελέγχου ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ υπεύθυνη δήλωση (άρθρου 8, Ν. 1599/1986}, μέσω gov.gr (κωδικός:), στην οποία δηλώνει ότι: «Ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας με ΑΦΜ δηλώνω ότι τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου από 20/07/2016 έως και 30/06/2017 καταστράφηκαν λόγω θεομηνίας και καταστροφικών πλημμυρών της 16ης και 17ης Νοεμβρίου 2017. Σας προσκομίζουμε έκθεση πραγματογνωμοσύνης της όπου φαίνονται οι ζημίες στους χώρους των επιχειρήσεων μας καθώς και ενημερωτικό χαρτί για τις πλημμύρες και την αποζημίωση των επιχειρήσεων από το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών και το Τμήμα Αποκατάστασης Φυσικών Καταστροφών». Η εν προκειμένω υπεύθυνη δήλωση έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου από την Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο καθόσον δεν διαφυλάχτηκαν τα αρχεία της Φ.Η.Μ. (Ε. 2015/2020).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. ... »

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να

αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. ...»

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) είχε κριθεί στο παρελθόν, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονόςτος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007 και ΣτΕ 1664/1971, ΣτΕ 935/1977).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των αρχείων σε ασφαλή και προστατευμένο χώρο. Περαιτέρω δεν ενημέρωσε την φορολογική αρχή πριν την έναρξη του ελέγχου για την εν λόγω απώλεια, ήτοι δεν δήλωσε πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου ούτε κατά την διάρκεια του διενεργηθέντος στις επιτόπιου ελέγχου την ανωτέρω φυσική καταστροφή και την καταστροφή των αρχείων του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου από 20/07/2016 έως και 30/06/2017. Περαιτέρω, δημιουργεί εύλογη απορία, πως από τον συγκεκριμένο μηχανισμό έχουν καταστραφεί μνήμες και αρχεία της περιόδου από Ιούλιο 2016 έως Ιούνιο 2017, ενώ έχουν προσκομισθεί από τον ίδιο μηχανισμό αρχεία για το β' εξάμηνο 2017, με την επικαλούμενη καταστροφή να έχει συμβεί μεταξύ 16-17/11/2017.

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 & 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών

δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ανωτέρας βίας, παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και περί μη συνδρομής των νόμιμων προϋποθέσεων για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι: «
Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 - Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. ...

Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

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, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει,

κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούτσως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτών πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. ...»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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.

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.»

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 1 και 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. **2.** Επίσης, ως Παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: **α)** η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, **β)** η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του. ...»

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 και 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. **2.** Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: **α)** για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών, **β)** για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών, **γ)** για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους. Ως «κανονική αξία» θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή

παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία» δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείπει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.»

Επειδή, στην Π. 7475/1986 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:

- πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986,

- διαθέτει αγαθά από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη,

- διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου, υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται:

- για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και

- για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα, που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση.

4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος» καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κ.τ.λ), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ.. και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του. ...»

Επειδή, όταν σε καταστήματα προσφοράς φαγητών ή ποτών (εστιατόρια, ταβέρνες, καφετέριες, ζαχαροπλαστεία κ.λπ.), εξυπηρετούνται άτομα, χωρίς να καταβάλλεται απ' αυτά τίμημα για την αξία των διατιθέμενων ειδών (δωρεάν διάθεση) υφίσταται υποχρέωση απόδοσης του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση αυτής της πράξης (κόστος αγαθών και υπηρεσιών). Η άποψη που είχε διατυπωθεί ότι το στοιχείο αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται στην κανονική αξία, ανακλήθηκε με την Εγκ. ΠΟΛ. 1091/1999, περ. 4, και πλέον αναφέρεται ότι η αξία αυτών υπολογίζεται με βάση το κόστος. Ίδιο έγγραφο (ότι η αξία αυτών υπολογίζεται με βάση το κόστος) προς το Σ.Δ.Ο.Ε. 1051209/1898/413/0014/14.6.2002. Για την απόδοση του Φ.Π.Α. μπορεί να εκδίδεται για κάθε περίπτωση στοιχείο αυτοπαράδοσης ή απόδειξη λιανικής πώλησης από ιδιαίτερο αθροιστή της φορολογικής ταμειακής μηχανής (φ.τ.μ.) με την ένδειξη «αυτοπαράδοση» ή χειρόγραφη απόδειξη με την ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης» (Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ – Α. ΚΛΩΝΗ, Φ.Π.Α. ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΑΘΗΝΑ 2015, σελ. 197 – 198).

Επειδή, η προσφεύγουσα με το αριθμό πρωτ. υπόμνημα της υποστήριξε **αρχικά** τα εξής: «... ότι ο φορολογικός έλεγχος θεωρεί ότι οι εκπτώσεις για το 2017 ύψους 97.925,60 € που προέκυψαν από τους φορολογικούς μηχανισμούς σε ποσοστό 20,79% επί του συνόλου των ακαθαρίστων (97.925,60/471.013,32) ότι είναι υπερβολικές και ως εκ τούτου αποδέχεται μόνο το 5% επί των ακαθαρίστων από το σύνολο των εκπτώσεων ήτοι ποσό 23.550,67€ και δεδομένης της γενικότερης πολιτικής κινήτρων και προωθητικών ενεργειών που εφαρμόζει η επιχείρηση για την προσέλκυση πελατών (εκπτώσεις κουπόνια κλπ) άλλα και δεδομένου ότι συμπεριλαμβάνονται στις εκπτώσεις αυτές και η προσφορά εν είδη αυτοπαράδοσης χορήγηση νερού, καφέ και τροφής στους εργαζόμενους κατά τους θερινούς μήνες, θεωρούμε ότι το ποσοστό που γίνεται αποδεκτό είναι πολύ μικρό για τα δεδομένα της επιχείρησης και λαμβάνοντας υπόψιν ότι συγκεκριμένη εγκύκλιος για το ποσοστό έκπτωσης επί του τζίρου ουσιαστικά δεν υπάρχει, **εκτιμούμε ότι ποσοστό ύψους 10% έως 12% θα ήταν ικανοποιητικό και δίκαιο για όλους.**»

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προέβαλε νέο ισχυρισμό για τις εκπτώσεις ύψους 97.925,60 €, οι οποίες διενεργήθηκαν κατά το έτος 2017 μέσω της χρήσης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, και συγκεκριμένα τις επιμερίζει σε στοιχεία αυτοπαράδοσης στο προσωπικό της επιχείρησης και σε ΑΛΠ με έκπτωση λόγω προωθητικών ενεργειών, προσφορών και κάρτας μέλους των πελατών.

Επειδή, αν πράγματι η προσφεύγουσα επιχείρηση διέθετε φαγητά και αναψυκτικά σε εργαζόμενους, ως ισχυρίζεται, θα έπρεπε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, βάσει των οποίων θα απέδιδε προς το Δημόσιο (τουλάχιστον) τον Φ.Π.Α. που ισούται με τον Φ.Π.Α. αγοράς αυτών ή κόστους αυτών κατά τον χρόνο της παράδοσης.

Η προσφεύγουσα συνυποβάλλει αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με σημείωση ότι στα στοιχεία τραπεζιού αναγράφεται αυτοπαράδοση. Οι αναγραφόμενες τιμές είναι τιμές τιμοκαταλόγου και εν συνεχεία πραγματοποιεί έκπτωση, ήτοι επί των φορολογικών στοιχείων αναγράφεται η αξία προ έκπτωσης, η έκπτωση και το σύνολο. Διατείνεται ότι οι εν λόγω τιμές που αναγράφονται είναι

ιδιαίτερα χαμηλές και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, όπως ενδεικτικά, για τον FREDDO ESPRESSO η τιμή τιμοκαταλόγου είναι 4,00 € ενώ η τελική τιμή μετά την έκπτωση διαμορφώνεται σε 0,20 € και για το μικρό μπουκάλι νερό η τιμή τιμοκαταλόγου είναι 0,50 € ενώ ως τελική τιμή μετά την έκπτωση αναγράφεται στις ΑΛΠ το ποσό των 0,03 €. Όλα τα παραστατικά που προσκομίστηκαν δεν φέρουν σήμανση από τον φορολογικό μηχανισμό συνεπώς δεν δύναται να ταυτοποιηθούν ότι είναι πραγματικά, ήτοι παραχθέντα από τον ΦΗΜ Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε ούτε αναλυτικό καθολικό λογαριασμών της προσφεύγουσας ώστε να ελεγχθούν οι εγγραφές που έκανε στα βιβλία της προς επαλήθευση των ισχυρισμών της. Συνεπώς, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δωρεάν διάθεσης αγαθών στο προσωπικό της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, από τα στοιχεία της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι από την επεξεργασία των φορολογικών μνημών και αρχείων που παρήχθησαν από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα από 01/07/2017 έως 31/07/2019 πραγματοποιήθηκαν εκπτώσεις οι οποίες προσδιορίστηκαν σε συνολικό ποσό 458.879,70€. Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017, δεχόμενη ότι λόγω του αντικειμένου της, των επιχειρηματικών τακτικών που ακολουθεί (προωθητικές ενέργειες κ.λπ.) και της κοινής πείρας, ένα ποσοστό εκπτώσεων 5% επί των ακαθάριστων εσόδων (συνυπολογιζόμενων των εκπτώσεων) του υποκαταστήματος, ποσού 23.550,67 € ($471.013,32 \text{ €} * 5\% = 23.550,67 \text{ €}$), κρίνεται εύλογο. Εν συνεχεία, υπολογίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και για το φορολογικό έτος 2016, με την εφαρμογή του ίδιου ποσοστού μικτού κέρδους.

Επειδή, ορθώς προέβη η φορολογική αρχή στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρίας βάσει του ανωτέρω ποσοστού μικτού κέρδους, καθόσον ο φορολογικός μηχανισμός έχει ημερομηνία έναρξης την 20/07/2016 και ως προαναφέρθηκε, όλα τα αρχεία του είχαν καταστραφεί από 20/07/2016, συνεπώς δεν υπήρχαν αρχεία txt προκειμένου η φορολογική αρχή να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για το έτος 2016.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής όσον αφορά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/20.01.2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίσθηκε ότι: «Άρθρο 7 - Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2016/31.01.2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίσθηκε ότι: ... 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. ...»

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή ορθώς έλαβε υπόψη βάσει του άρθρου 7 της απόφασης Α 1008/20.01.2020 και της περ. Δ της εγκύκλιου Ε 2016/31.01.2020 τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως τα προσδιόρισε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία στη φορολογία του εισοδήματος, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Συνέταξε προς τούτο ξεχωριστή έκθεση ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή, για τις πράξεις προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., υπ' αριθ. και δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022

Πρόστιμο	2.500,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	100,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 και 62 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο	3.100,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	7.106,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	3.553,20€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	10.659,60€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	27.739,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	13.869,99€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	41.609,97€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.782,61€
--	-----------

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

Διαφορά φόρου	24.836,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	12.418,09€
Σύνολο φόρου για καταβολή	37.254,30€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.184,52€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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