



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2728

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **23/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, που εδρεύει στον, επί της οδού, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016, β) της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 – 31.12.2017, γ) της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, δ) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, ε) της υπ' αριθμ./2020 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και στ) της υπ' αριθμ./2020 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων Ν. 4174/2013 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/30-08-2021 Υπόμνημα.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 10.840,86 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 5.420,43 €, ήτοι συνολικό ποσό **16.261,29 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 – 31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 99.669,31 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 49.834,66 €, ήτοι συνολικό ποσό **149.503,97 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 189.702,76 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 94.851,38 €, ήτοι συνολικό ποσό **284.554,14 €** και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 269,29 €.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 179.184,88 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 89.592,44 €, ήτοι συνολικό ποσό **268.777,32 €** και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 382,28 €.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **2.500,00 €** λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1,2,3 και 5 του Ν. 4308/20154 και των άρθρων 13 και 54 του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **2.500,00 €** λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1,2,3 και 5 του Ν. 4308/20154 και των άρθρων 13 και 54 του Ν.4174/2013.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος – Φ.Π.Α και Έλεγχος Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 σύμφωνα τις οικείες διατάξεις του Ν. 4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000) και Έλεγχος Ορθής εφαρμογής των διατάξεων του,Ν.4308/2014(Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) σύμφωνα με την /24-04-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 ο λογαριασμός ταμείου 38.00.00.0000 παρουσίαζε αρνητικά πιστωτικά υπόλοιπα, τα οποία δεν δικαιολογούνταν. Οι αρνητικές διαφορές ταμείου οδήγησαν στην μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και συνιστούν παράβαση του 54 § 1 περ. η' Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ). Προς τούτο επιβλήθηκαν πρόστιμα στην προσφεύγουσα εταιρεία με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Λόγω των ανωτέρω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθ. 28 παρ. 1 περ. α' του ν. 4172/2013, όπου τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο και τα λογιστικά πρότυπα, με αποτέλεσμα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα να μην παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 § 1 περ. α' και δ' του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/30-08-2021 Υπόμνημα ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 προς το άρθρο 78 παρ. 1, 4 του Συντάγματος.
- Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη διαπίστωση φερομένων ως παραβάσεων, που καθιστούν δήθεν «μη αξιόπιστο» το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, και παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

- η φερομένη έλλειψη αξιοπιστίας του τηρηθέντος λογιστικού συστήματος επιχειρείται να θεμελιωθεί σε μόνη τη δήθεν διαπίστωση αρνητικών διαφορών ταμείου,
- κατά τα λοιπά, η παραμικρή έτερη παράβαση δεν διαπιστώθηκε σε όλο το εύρος των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, πλην μιας επουσιώδους διαφοράς ενοικίων στη χρήση 2016, ενώ, μάλιστα, διαπιστώθηκε πλήρης συμφωνία μεταξύ τηρουμένων βιβλίων και λογιστικών αρχείων,
- οι φερόμενες ως διαφορές ταμείου έχουν πολύ περιορισμένη έκταση ποσοτικά και χρονικά,
- αυθαιρέτως και αορίστως και χωρίς καμιά συγκεκριμένη και, πολλώ μάλλον, αιτιολογημένη αναφορά ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι δήθεν «καθ' όλο το έτος 2016, 2017 ο λογαριασμός ταμείου 38.00.00.0000 παρουσιάζει αρνητικά πιστωτικά υπόλοιπα τα οποία είναι επαναλαμβανόμενα, σε μεγάλη έκταση και δεν δικαιολογούνται»,
- απολύτως χαρακτηριστικό της προχειρότητας του πορίσματος του ελέγχου είναι το γεγονός ότι στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ο έλεγχος αναφέρει ως αιτία της εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 τη δήθεν διαπίστωση αρνητικών πιστωτικών υπολοίπων ταμείου στα φορολογικά έτη 2014 και 2015,
- οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 3296/2004 και της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ. 1027/2005 του Υπουργείου Οικονομικών ρητώς χαρακτηρίζουν τη διαφορά ταμείου ως λογιστική διαφορά, χωρίς επίδραση στο κύρος των βιβλίων,
- σε καμιά περίπτωση ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει επαρκώς, πλήρως, αναλυτικώς και αιτιολογημένως πώς τα φερόμενα ως αρνητικά πιστωτικά υπόλοιπα επηρεάζουν εν γένει την αξιοπιστία του τηρηθέντος λογιστικού συστήματος και καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις,
- όπως αβασίμως, αλυσιτελώς και παρελκυστικώς ο έλεγχος επικαλείται νομολογία που αφορά στην εφαρμογή της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων καθαρών κερδών των επιχειρήσεων, η οποία, ωστόσο, ουδόλως ισχύει από 01.01.2014 και εντεύθεν,
- η φερομένη εν προκειμένω ως «παράβαση» επ' ουδενί δεν εντάσσεται, αλλά ούτε και προσομοιάζει, σε αυτές, που κατονομάζονται στην απόφαση Ε. 2015/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ως χαρακτηριστικά παραδείγματα αδυναμίας διεξαγωγής ελεγκτικών επαληθεύσεων και ελλείψεως αξιοπιστίας του τηρουμένου λογιστικού συστήματος,
- καμιά συγκεκριμένη αιτιολόγηση δεν διέλαβε ο έλεγχος ως προς την εφαρμογή ειδικώς της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, παρά αρκέστηκε αφοριστικά να κρίνει αυτή ως εφαρμοστέα.
- Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.
- οι αναλογίες και, εν γένει, ο τρόπος, με τον οποίο χρησιμοποιεί τη μέθοδο ο έλεγχος, καταλήγει στο υπερβολικό και κείμενο πέραν πάσης εννοίας λογικής, κοινής πείρας και δεδομένων συναλλακτικής πρακτικής αποτέλεσμα να προσδιορίζεται ο Σ.Μ.Κ. για τα προϊόντα σε 70,90% για το φορολογικό έτος 2016 και σε 82,50% για το φορολογικό έτος 2017 τη στιγμή, που ο Μ.Σ.Κ.Κ., τον οποίο προσδιορίζει το ίδιο το Υπουργείο Οικονομικών για ομοειδείς επιχειρήσεις (οβελιστήρια, ψητοπωλεία, σουβλατζήδικα κ.λπ.), διαμορφώνεται σε 16%(βλ. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1027/2008, υπό 9020), και, αντιστοίχως, ο

Σ.Μ.Κ. (ο οποίος εξευρίσκεται με το πηλίκο $M.Σ.Κ.Κ. / (100 - M.Σ.Κ.Κ.)$) διαμορφώνεται σε 19%, ήτοι καταλήγει τετραπλάσιος του ιδίου του επισήμως οριζόμενου από τη Φορολογική Διοίκηση, γεγονός, που καταδεικνύει την προφανή δυσαναλογία των εφαρμοσθέντων,

-καίτοι τα ακαθάριστα έσοδα (τζίρος) του φορολογικού έτους 2017 υπήρξαν κατά 20% περίπου μειωμένα σε σύγκριση με εκείνα του φορολογικού έτους 2016, με βάση τους εφαρμοσθέντες από τον έλεγχο Σ.Μ.Κ. παρατηρείται το οξύμωρο και δυσανάλογο φαινόμενο τα καθαρά κέρδη να διαμορφώνονται το φορολογικό έτος 2017 σε ποσοστό 16% περίπου μεγαλύτερο εκείνων του (πιο παραγωγικού) φορολογικού έτους 2016, σε περίοδο, μάλιστα, οξυτάτης οικονομικής κρίσεως,

- δεν ελήφθησαν υπ' όψιν όλα τα κρίσιμα δεδομένα, τα οποία, εάν είχαν συνεκτιμηθεί και αξιολογηθεί ορθώς, θα απέδιδαν την πραγματική φορολογική υποχρέωση της επιχείρησής μας, προσδιορισμένη - στη χειρότερη περίπτωση - σε μέτρο πλησίον του εφαρμοστέου με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής,

- ο έλεγχος όφειλε, προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για τη μέση τιμή του κόστους αγορών, να λάβει υπ' όψιν τις αγορές στο σύνολό τους, εν προκειμένω περιορίστηκε στο μεν φορολογικό έτος 2016 στην εξέταση των αγορών του μηνός Ιανουαρίου και μόνον, στο δε φορολογικό έτος 2017 σε μικρό μόνο δείγμα του μηνός Μαρτίου και ελάχιστο δείγμα του μηνός Ιουνίου και δη από ελάχιστα είδη προϊόντων, χωρίς, έστω, να εξετάσει τις αγορές σε ένα πιο αντιπροσωπευτικό δείγμα τους διαχρονικά,

- με βάση την ως άνω αποσπασματική και, συνακόλουθα, παραπλανητική εικόνα των αγορών, καταλήγει στο «συμπέρασμα» να εμφανίζει την επιχείρησή μας να αγοράζει στο φορολογικό έτος 2016 το κρέας σε τιμή 3,86 Ευρώ / κιλό και στο φορολογικό έτος 2017 σε τιμή 2,20 Ευρώ / κιλό, ήτοι σε μισή, περίπου, τιμή, από τον ίδιο μάλιστα προμηθευτή, χωρίς η παραδοχή αυτή ούτε να δικαιολογείται αντικειμενικώς ούτε να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα,

-η προπεριγραφείσα απόκλιση στην τιμή προμηθείας του κρέατος ανάμεσα στα δύο κρινόμενα φορολογικά έτη οφείλεται κατά βάση στο γεγονός ότι στο φορολογικό έτος 2017 ελήφθη υπ' όψιν ένα πολύ μικρό, μη αντιπροσωπευτικό, δείγμα, συνιστάμενο σε νωπά κοτόπουλα, μπριζόλες, γύρο κ.λπ., το οποίο έχει, ως γνωστόν, και πολύ μεγαλύτερο ποσοστό φυσικής απομειώσεως (φύρας) κατά την παρασκευή του, που ανέρχεται τουλάχιστον σε 55% (στα νωπά κοτόπουλα με κόκαλο, μάλιστα, η φύρα, λαμβανομένου υπ' όψιν και του καθαρισμού από τα κόκαλα, αγγίζει το 70%),

-όσον αφορά στον υπολογισμό των πωλήσεων, ο έλεγχος και πάλι λειτουργεί αποσπασματικά και επιλεκτικά, εστιάζοντας μόνο στην πώληση του προϊόντος «τυλιχτό σουβλάκι», καίτοι πλήρως διαπίστωσε από τα τεθέντα υπ' όψιν του στοιχεία ότι παρέχεται πλήθος προϊόντων προς πώληση,

- σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά στον ορθό υπολογισμό των αγορών, θα πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν το ποσοστό φυσικής απομειώσεως (φύρας), που προκύπτει από την αγορά από τον προμηθευτή μέχρι τη διάθεση του τελικού προϊόντος, εντοπίζεται, δε, σε όλα τα ακόλουθα στάδια, ήτοι:

- απώλεια κατά τον καθαρισμό του κρέατος,

- απώλεια κατά το ψήσιμο,
 - απώλεια κατά μεριδοποίηση,
 - απώλεια λόγω μη αυθημερόν αναλώσεως,
- και ανέρχεται, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής και με βάση και τα στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις, σε ποσοστό τουλάχιστον 35% - 40% αναφορικά με τα πωλούμενα από την επιχείρηση κρέατα,
- ενώ ο έλεγχος δέχθηκε τελικώς ποσοστό φύρας 33% στα φαγητά στο φορολογικό έτος 2016 και 35% στα φαγητά στο φορολογικό έτος 2017, δεν υπολόγισε, ως όφειλε, την εν λόγω φύρα στις αγορασθείσες ποσότητες, ώστε εν συνεχεία να προβεί σε αναγωγή των αγορασθεισών ποσοτήτων σε μερίδες κ.λπ., παρά μείωσε απλώς τον Σ.Μ.Κ. κατά το ποσοστό της φύρας
 - ενώ ο έλεγχος δέχθηκε τελικώς ποσοστό φύρας 25% στα ποτά στο φορολογικό έτος 2016 και 35% στα ποτά στο φορολογικό έτος 2017, δεν υπολόγισε την εν λόγω φύρα στις αγορασθείσες ποσότητες, παρά μείωσε απλώς τον Σ.Μ.Κ. κατά το ποσοστό της φύρας,
 - ουδόλως ο έλεγχος επεξηγεί και, πολλώ μάλλον, τεκμηριώνει και αιτιολογεί γιατί στο φορολογικό έτος 2016 δέχθηκε μικρότερο ποσοστό φύρας σε σχέση με το φορολογικό έτος 2017,
 - εάν εφαρμοσθεί και υπολογισθεί ορθώς το ήδη γενόμενο δεκτό από τον έλεγχο ποσοστό φύρας 35% και στο φορολογικό έτος 2016, τότε ο Σ.Μ.Κ. για τα φαγητά διαμορφώνεται σε 19,59%, ήτοι σε ποσοστό απέχον παρασάγγας από το εφαρμοσθέν από τον έλεγχο ποσοστό 70,90% και πλησίον του Σ.Μ.Κ. του Υπουργείου Οικονομικών (19%),
 - εάν εφαρμοσθεί και υπολογισθεί ορθώς το ήδη γενόμενο δεκτό από τον έλεγχο ποσοστό φύρας 35% στο φορολογικό έτος 2017 τότε ο Σ.Μ.Κ. για τα φαγητά διαμορφώνεται σε 76%, ήτοι σε ποσοστό μικρότερο από το εφαρμοσθέν από τον έλεγχο ποσοστό 82,50%,
 - πολλώ μάλλον, εάν στο φορολογικό έτος 2017 εφαρμοσθεί και υπολογισθεί ορθώς το ενδεδειγμένο, λόγω του περιορισμένου και μη αντιπροσωπευτικού δείγματος του ελέγχου (βλ. και ανωτέρω υπό στ.), ποσοστό φύρας, ήτοι ποσοστό 55%, τότε ο Σ.Μ.Κ. διαμορφώνεται σε 35%, ήτοι σε ποσοστό πόρρω απέχον από το εφαρμοσθέν από τον έλεγχο ποσοστό 82,50%,
 - όλως αυθαιρέτως και σε πλήρη διάσταση με τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής, σε κανένα άλλο από τα υλικά, που παρατίθενται στους πίνακες της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, δεν υπολογίζεται επίσης, ως έδει, ποσοστό φυσικής απομειώσεως (φύρας),
 - επιπλέον, η εκ μέρους του ελέγχου αποτύπωση του κόστους υπηρεσιών σε ποσοστό 20% είναι προδήλως ανακριβής, αναπόδεικτη και μη ανταποκρινομένη στην πραγματικότητα, καθ' όσον αφενός δεν στηρίζεται σε κανένα από στοιχείο και αφετέρου παραγνωρίζει το αντικειμενικό δεδομένο ότι σε έναν κλάδο, όπως ο επισιτιστικός, τα μεγαλύτερα κόστη είναι το μισθολογικό και το κόστος εγκαταστάσεως,
 - η Φορολογική Αρχή, που έφερε στο ακέραιο το βάρος αποδείξεως της συγκροτήσεως των φερομένων ως παραβάσεων (πρβλ. ΣτΕ 886/2016), σε καμιά περίπτωση δεν

εκπλήρωσε προσηκόντως αυτό και επ' ουδενί δεν αιτιολόγησε κατά τρόπο πλήρη, σαφή, επαρκή, τεκμηριωμένο και εμπεριστατωμένο το φερόμενο ως πόρισμά της.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 13, παρ.1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τις εξουσίες τις φορολογικής διοίκησης, 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 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, οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014(ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, 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. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

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

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

Επειδή η μη συμμόρφωση με τις ως άνω διατάξεις του Κ.Φ.Δ και Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.), αποτελεί παράβαση του άρθρου 54 § 1 περ. η' Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ). και επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54 § 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

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

....

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

...

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

Επειδή από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προέκυψαν τα εξής:

- πρόκειται για εταιρεία ΕΠΕ η οποία έκανε έναρξη την 15^η.2.2012 και είχε κατά τις χρήσεις 2016 και 2017 εταιρικό κεφάλαιο ύψους 4.500,00 €,
- η κύρια δραστηριότητα που άσκησε ήταν: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΨΗΤΟΠΩΛΕΙΑ - ΣΟΥΒΛΑΤΖΙΔΙΚΑ, ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ,
- από ενάρξεως και κάθε χρόνο παρουσιάζει μεγάλες ζημιές, εκτός από τη φορολογική περίοδο 2014 που παρουσιάζει κέρδος ύψους 7. 389,80 €,
- στη φορολογική περίοδο 2016 η τελική ζημιά της χρήσης ήταν του ύψους των 551.185,35 €, στη φορολογική περίοδο 2017 η τελική ζημιά της χρήσης ήταν του ύψους των 478.267,77 € και η μεταφερόμενη ζημιά από τη φορολογική περίοδο 2015 ήταν του ύψους 318.719,12 €,
- οι ζημιές εκτείνονται σε μεγάλο μέγεθος σε σχέση με το μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης,
- δεν φαίνεται να υπάρχει κάλυψη των ζημιών αυτών από εμφανή πηγή,
- κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2016 και 2017, το κόστος πωληθέντων καθώς και οι δαπάνες ήταν δυσανάλογα αυξημένες σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της και κατά την χρήση 2016 παρουσιάζει αρνητικό ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων.

Επειδή ενδεικτική αποτύπωση των ως άνω διαπιστώσεων είναι ότι από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία με βάση την ΠΟΛ. 1124/2015, και συγκεκριμένα κατά τον έλεγχο στα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου, διαπιστώθηκαν αρνητικά πιστωτικά υπόλοιπα, ενώ ο λογαριασμός Ταμείου θα έπρεπε να είναι εξισωμένος ή να έχει θετικό υπόλοιπο. Τα ανωτέρω προδίδουν πρόθεση απόκρυψης εσόδων και εμφάνιση ανακριβών αποτελεσμάτων ως προς το σκέλος των εισπράξεων. Τυχόν εισπράξεις μη καταχωρηθείσες στα βιβλία της προσφεύγουσας και επαναλαμβανόμενες, αλλοιώνουν τα δεδομένα της με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται η πραγματική οικονομική της κατάσταση και να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών.

Επειδή οι προαναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου υποδεικνύουν παραβίαση των στοιχειωδών κανόνων της λογιστικής και οδηγούν στην μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος.

Επειδή βάση των προαναφερθέντων, ήτοι την μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος από μέρους της προσφεύγουσας, γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα να μην παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων, ορθώς της επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, 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, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, 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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής

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. 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.

...

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 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) 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 Ν. 4174/2013 .

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με ΘΕΜΑ: “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:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και

πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ο έλεγχος, α)εξέτασε τα πραγματικά δεδομένα της προσφεύγουσας επιχείρησης ,σε συνδυασμό με πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ίδια την επιχείρηση ή και από τρίτες πηγές (πχ. Τιμοκατάλογος της εταιρείας, τιμολόγια προμηθευτών, στοιχεία της προσφεύγουσας αναφορικά με το βάρος του κρέατος ανά μερίδα, όπως ζητήθηκαν από τον έλεγχο και στάλθηκαν

ηλεκτρονικά στη φορολογική αρχή), β)προέβη, λαμβάνοντας υπόψη τις εγκυκλίους Ε.2016/2020, Ε.2015/2020, πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, στον προσδιορισμό, των ακαθαρίστων εσόδων με αναγωγή των αγορασθέντων ποσοτήτων πρώτων υλών (κρέας κ.λπ) και εμπορευμάτων σε πωλήσεις, βάσει των φορολογικών στοιχείων αγοράς τους, των τιμών καταλόγου διάθεσής τους και των παραμέτρων παρασκευής των κρεάτων σε προϊόν που δήλωσε εγγράφως η προσφεύγουσα και εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών - markUP, ήτοι συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων κρέατος και των λοιπών ειδών, με αναγωγή τους σε πωλήσεις βάσει των τιμών καταλόγου που ζήτησε και έλαβε ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων-εσόδων της προσφεύγουσας, δεδομένης, άλλωστε, της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της συναφούς αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της επιχείρησης, γ)έλαβε υπόψη τις αγορανομικές διατάξεις, που απαγορεύουν την παρασκευή και πώληση χοιρινών σουβλακίων σε κατεψυγμένη μορφή, που σημαίνει ότι η προσφεύγουσα δεν είχε την δυνατότητα να έχει αποθέματα και ως εκ τούτου τα πωληθέντα είδη παρήχθησαν με βάσει αγορές της τρέχουσας περιόδου, δ)δεν αναγνώρισε τα οικονομικά δεδομένα τα οποία είχαν συμπεριληφθεί στις ηλεκτρονικά υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, 2017 οι οποίες κρίθηκαν ανακριβείς, ε) αξιολογώντας τις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ. τόσο της προσφεύγουσας όσο και των αντισυμβαλλομένων οντοτήτων, τις αγορές και τις πωλήσεις, τις εγκαταστάσεις κεντρικό και υποκατάστημα, το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων και τα διδάγματα της κοινής πείρας, προσδιόρισε τα ακαθάριστα και καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας με έμμεσο προσδιορισμό σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 27 παρ.1 περ. α' του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 28 παρ. 1 α', β' του ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.) και στ) έκρινε ότι οι περιοδικές Φ.ΠΑ έτους 2016, 2017 υποβλήθηκαν ανακριβώς και προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές λαμβάνοντας υπόψη τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως αυτά προσδιορίστηκαν με βάση τις έμμεσες τεχνικές στο εισόδημα και ως φορολογητέες εισροές έλαβε τις δηλωθείσες αξίες.

Επειδή ο έλεγχος, προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό της μέσης τιμής του κόστους αγοράς, έλαβε υπόψη τα παραστατικά αγορών της προσφεύγουσας επιχείρησης καθ' όλη τη διάρκεια των ετών 2016 και 2017 καθώς επίσης και την τιμή μονάδος κρέατος όπως αποτυπώνεται στην προσκομισθείσα απογραφή 31/12/2016 και 31/12/2017 αντίστοιχα και διαπίστωσε ότι η τιμή 3,86 € παραμένει σταθερή καθ' όλο το έτος 2016 και η τιμή 2,20 € παραμένει σταθερή καθ' όλο το έτος 2017.

Επίσης ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, απαντώντας στο σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθ. 28 Ν. 4174/2013, και με βάση τη κοινή λογική και συναλλακτική πρακτική ομοειδών επιχειρήσεων αποδέχτηκε ως ποσοστό φύρας 25% στα ποτά και 33% στα φαγητά αντιστοίχως για το έτος 2016 και ως ποσοστό φύρας 35% στα ποτά και 35% στα φαγητά αντιστοίχως για το έτος 2017.

Επειδή ο έλεγχος εφάρμοσε ιδιαίτερα ως προς το θέμα της φύρας τις οδηγίες που δόθηκαν στη φορολογική διοίκηση με το αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Β 127156 ΕΞ 2020 Εγχειρίδιο πρακτικής εφαρμογής έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθ. 27 του ν. 4174/2013(Α'170) το οποίο παραθέτει ενδεικτικά παραδείγματα και σύμφωνα με το οποίο: «Με την χρήση της μεθόδου της αρχής των αναλογιών προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω της χρήσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων και ιδίως του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους.

Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κλπ), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμόζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης (το οποίο και επαληθεύεται ως προς την ορθή απεικόνιση του στα λογιστικά αρχεία, συνεκτιμώντας στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.), οδηγούν στο προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου.

Η χρήση της ανωτέρω μεθόδου ενδείκνυται για τον προσδιορισμό εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα επιχειρήσεων, των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους....

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα...»

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φύρα έπρεπε να είχε υπολογιστεί στις αγορασθείσες ποσότητες, με ρητή αναφορά στην εγκύκλιο διαταγή Ε. 2016/2020, απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον αναφέρεται σε άλλη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα στη μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και όχι στην εν προκειμένω εφαρμοσθείσα από τον έλεγχο μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων Ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας κρίνονται βάσιμες, εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 23/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία
ΑΦΜ και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 - 31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Διαφορά φόρου	10.840,86 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.420,43 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.261,29 €

β) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 - 31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Διαφορά φόρου	99.669,31 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	49.834,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	149.503,97 €

γ) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Διαφορά φόρου	189.702,76 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	94.851,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	284.554,14 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	269,29 €

δ) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Διαφορά φόρου	179.184,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	89.592,44 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	268.777,32 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	382,28 €

ε) της υπ' αριθμ./2020 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Συνολικό ποσό: 2.500,00 €.

στ) της υπ' αριθμ./2020 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Συνολικό ποσό: 2.500,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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