



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30.03.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης: 1018

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στον, κατά των:

Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Β) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Γ) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Δ) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Ε) υπ' αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

- Β) υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
- Γ) υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
- Δ) υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
- Ε) υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., 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' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 14.147,50 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 7.073,75 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 21.221,25 €.
- Με την υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 32.027,35 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 16.013,68 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 48.041,03 €.
- Με την υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εκροών ποσού 30.649,38 €, διαφορά υπολοίπου φόρου εισροών ποσού 2.743,01 €, (διαφορά πιστωτικού υπολοίπου 3.438,85 €, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου 29.953,54 €) πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 14.976,77 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 44.930,31 € και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 3.438,85 €.
- Με την υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εκροών ποσού 35.513,47 €, διαφορά υπολοίπου φόρου εισροών ποσού 3.438,85 €, (διαφορά χρεωστικού υπολοίπου 38.952,32 €) πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 19.476,16 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 58.428,48 €.
- Με την υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1, περ. η' και παρ.2, περ. ε' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη διαφύλαξης των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων (στοιχείων), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 7 του ν.4308/2014.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις υπ' αριθμό/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013,/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 και/2021 έκθεση μερικού ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμό/2021 εντολής ελέγχου, φορολογικών ετών 2015 και 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμό/2021 Πρόσκληση του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Χανίων ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία φορολογικής περιόδου από 01/01/2015 έως 31/12/2016, ως κάτωθι:

- Βιβλία εσόδων – εξόδων
- Παραστατικά εσόδων
- Παραστατικά δαπανών και τρόπος εξόφλησης αυτών εφόσον υπερβαίνουν τα 500,00 €
- Στοιχεία που αφορούν φορολογική αναμόρφωση
- Τιμοκαταλόγους πώλησης προϊόντων
- Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε τα παραστατικά αγορών και δαπανών του φορολογικού έτους 2015 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, οι δηλωθείσες δαπάνες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Αναγνωρίστηκαν μόνο το σύνολο των αμοιβών προσωπικού (35.825,93 € + 8.789,32 €) καθώς προσκομίστηκαν μισθοδοτικές καταστάσεις και οι δαπάνες ενοικίου (16.200,00 €) καθώς ήταν σύμφωνες με την δήλωση της εκμισθώτριας. Συνολικά, για το φορολογικό έτος 2015, δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 15.547,62 €.

Μετά την μη προσκόμιση των παραστατικών αγορών και δαπανών κατέστη ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και για το λόγο αυτό εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ./2021 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013, και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών (παρ. 1, περ. α'), καθώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, περί παραβάσεων που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία, και της περίπτωσης γ' του ίδιου άρθρου, περί μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων κατόπιν σχετικής πρόσκλησης.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 πληρούται καθώς σε προληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις 25/10/2015 διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικών και επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58^A του ν.4174/2013.

Για την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, ο έλεγχος εντόπισε από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του φορολογικού έτους 2015 τους δύο μεγαλύτερους προμηθευτές από τους οποίους ζητήθηκαν αντίγραφα των παραστατικών αγοράς και καρτέλες πελατών. Συγκεκριμένα προσκομίστηκαν τιμολόγια από:

1. την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., από την οποία η προσφεύγουσα αγόραζε κατά κύριο λόγο γύρο χοιρινό και γύρο κοτόπουλο και
2. την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., από την οποία η προσφεύγουσα αγόραζε κατά κύριο λόγο αναψυκτικά και μπίρες.

Βάσει των προσκομισθέντων τιμολογίων, οι τιμές αγοράς προσδιορίστηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία για τον γύρο χοιρινό σε 3,00 € / κιλό και για τον γύρο κοτόπουλο σε 3,50 € / κιλό.

Σύμφωνα με στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, κατά δήλωσή της, ανά ένα (1) κιλό γύρο παρασκευάζονται περίπου επτά (7) πιτόγυρα (130 γραμ. – 150 γραμ. γύρο σε κάθε πίτα) και κάθε μερίδα γύρου περιέχει 300 – 350 γραμμάρια γύρου.

Η τιμή αγοράς των συνοδευτικών υλικών (πίτα, ντομάτα, πατάτες κ.λπ.) προσδιορίστηκε για το Πιτόγυρο σε 0,15 λεπτά και για την μερίδα σε 0,25 λεπτά.

Οι συνολικές τιμές αγοράς προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Πιτόγυρο με γύρο χοιρινό: $0,42 \text{ €} (3,00 \text{ €} / 7) + 0,15 \text{ €} = 0,57 \text{ €}$

Πιτόγυρο με γύρο κοτόπουλο: $0,50 \text{ €} (3,50 \text{ €} / 7) + 0,15 \text{ €} = 0,65 \text{ €}$

Μερίδα με γύρο χοιρινό: $1,00 \text{ €} (3,00 \text{ €} / 3) + 0,25 \text{ €} = 1,25 \text{ €}$

Μερίδα με γύρο κοτόπουλο: $1,16 \text{ €} (3,50 \text{ €} / 3) + 0,25 \text{ €} = 1,41 \text{ €}$

Ο έλεγχος επέλεξε τα ανωτέρω πιάτα, τα οποία αποτελούν τα κύρια πιάτα της προσφεύγουσας και όχι δευτερεύοντα πιάτα, στα οποία η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς είναι μεγαλύτερη. Επίσης, τα παρακάτω είδη που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αναλογίας της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς είναι αυτά που παρουσίαζαν τη μεγαλύτερη συχνότητα αγορών, ήτοι επαναλαμβανόμενες αγορές σε μικρό χρονικό διάστημα χωρίς ύπαρξη αποθεμάτων. Οι τιμές πώλησης λήφθηκαν από τους τιμοκαταλόγους που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρεία.

	Τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α. (Α)	Τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. (Β)	Αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς (Γ)	Μέση αναλογία τιμής πώλησης /τιμή αγοράς
Μπύρα Μύθος (φιάλη)	0,75 €	2,27 €	3,02	2,61
Μπύρα Heineken (φιάλη)	0,98 €	2,03 €	2,07	
Μπύρα Amstel (φιάλη)	0,76 €	2,03 €	2,67	
Αναψυκτικά (coca cola κουτάκι)	0,45 €	1,21 €	2,68	
Πιτόγυρο με γύρο χοιρινό	0,57 €	1,86 €	3,26	3,50
Πιτόγυρο με γύρο κοτόπουλο	0,65 €	2,03 €	3,12	
Μερίδα με γύρο χοιρινό	1,25 €	4,87 €	3,89	
Μερίδα με γύρο κοτόπουλο	1,41 €	5,28 €	3,74	
Εύρος αναλογίας (Β/Α) σε φαγητά και ποτά	2,07 έως 3,89			

Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας και τις συνθήκες λειτουργίας (η προσφεύγουσα δήλωσε υπευθύνως ότι πετούν μεγάλες ποσότητες κρέατος καθημερινά διότι δεν δύναται να καταναλωθεί την επόμενη μέρα), αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% στα ποτά και 25% στα φαγητά.

Έτσι η αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς των ποτών διαμορφώθηκε σε 2,47 ($2,61 * 0,95$) και των φαγητών σε 2,62 ($3,50 * 0,75$).

Στη συνέχεια, από τα στοιχεία των αγορών (κρεάτων και ποτών) προσδιορίστηκε το ποσοστό των ποτών επί του συνολικού τζίρου σε 34% και των φαγητών σε 66%.

Συνεπώς, η σταθμισμένη μέση αναλογία διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

$$(34 \% * 2,47) + (66 \% * 2,62) = 0,83 + 1,72 = 2,55$$

Για τον προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας εφαρμόστηκε η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς (2,55) στο δηλωθέν κόστος πωληθέντων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	75.903,42	233.832,90
Μείον: Κόστος πωληθέντων	91.699,18	91.699,18
Μικτό κέρδος	-15.795,76	142.133,72
Μείον: Δαπάνες	76.362,87	76.362,87
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες		15.547,62
Καθαρό κέρδος	-92.158,63	81.318,47

Κατά το φορολογικό έτος 2014, η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημιές ιδίου έτους ποσού 27.841,07 €. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, η εταιρεία έχει δικαίωμα μεταφοράς ζημιών στα επόμενα πέντε φορολογικά έτη. Ως εκ τούτου, το ποσό του καθαρού κέρδους διαμορφώνεται ως εξής:

$$81.318,47 \text{ €} - 27.841,07 \text{ €} = 53.477,40 \text{ €}$$

Για το φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο το βιβλίο εσόδων – εξόδων, τα παραστατικά αγορών και δαπανών και τα ημερήσια δελτία Ζ από τη χρησιμοποιούμενη φορολογική ταμειακή μηχανή. Δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά εξόφλησης μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής για τις κάτωθι αγορές κρεάτων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 35.123,35 €.

Στοιχεία Παραστατικού	Ποσό
TAM/2016	948,60 €
TAM/2016	1.091,50 €
TAM/2016	894,72 €
TAM/2016	625,88 €
TAM/2016	2.288,66 €
TAM/2016	1.293,86 €
TAM/2016	1.305,44 €
TAM/2016	1.256,81 €
TAM/2016	1.885,23 €
TAM/2016	768,92 €
TAM/2016	1.138,35 €
TAM/2016	2.110,90 €
TAM/2016	1.670,82 €
TAM/2016	2.357,78 €
TAM/2016	2.138,64 €
TAM/2016	3.028,12 €
TAM/2016	3.971,16 €
TAM/2016	1.220,62 €
TAM/2016	1.221,87 €
TAM/2016	814,72 €

TAM/2016	1.227,40 €
TAM/2016	802,50 €
TAM/2016	516,47 €
TAM/2016	544,38 €
ΣΥΝΟΛΟ	35.123,35 €

Συνεπώς, οι εν λόγω δαπάνες, καθώς είναι μεγαλύτερες των 500,00 €, καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές, βάσει του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Σε δύο προληπτικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν κατά το έτος 2016, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα και επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 58^A του ν.4174/2013.

Για τους παραπάνω λόγους, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δύναται να διενεργηθεί έλεγχος με έμμεση μέθοδο ελέγχου και για το φορολογικό έτος 2016, για το οποίο επίσης εφαρμόστηκε η αρχή των αναλογιών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013.

Για την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τις τιμές αγοράς που προέκυψαν από τα τιμολόγια δύο επιχειρήσεων:

1. από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., από την οποία η προσφεύγουσα αγόραζε κατά κύριο λόγο γύρο χοιρινό και γύρο κοτόπουλο και

2. από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., από την οποία η προσφεύγουσα αγόραζε κατά κύριο λόγο αναψυκτικά και μπίρες.

Βάσει των προσκομισθέντων τιμολογίων, οι τιμές αγοράς προσδιορίστηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία για τον γύρο χοιρινό σε 3,20 € / κιλό και για τον γύρο κοτόπουλο σε 3,10 € / κιλό.

Σύμφωνα με στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, κατά δήλωσή της ανά ένα (1) κιλό γύρο παρασκευάζονται περίπου επτά (7) πιτόγυρα (130 γραμ. – 150 γραμ. γύρο σε κάθε πίτα) και κάθε μερίδα γύρου περιέχει 300 – 350 γραμμάρια γύρου.

Η τιμή αγοράς των συνοδευτικών υλικών (πίτα, ντομάτα, πατάτες κ.λπ.) προσδιορίστηκε για το Πιτόγυρο σε 0,15 λεπτά και για την μερίδα σε 0,25 λεπτά.

Οι συνολικές τιμές αγοράς προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Πιτόγυρο με γύρο χοιρινό: 0,45 € (3,20 € / 7) + 0,15 € = 0,60 €

Πιτόγυρο με γύρο κοτόπουλο: 0,44 € (3,10 € / 7) + 0,15 € = 0,59 €

Μερίδα με γύρο χοιρινό: 1,06 € (3,20 € / 3) + 0,25 € = 1,31 €

Μερίδα με γύρο κοτόπουλο: 1,03 € (3,10 € / 3) + 0,25 € = 1,28 €

Ο έλεγχος επέλεξε τα ανωτέρω πιάτα, τα οποία αποτελούν τα κύρια πιάτα της προσφεύγουσας και όχι δευτερεύοντα πιάτα, στα οποία η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς είναι μεγαλύτερη. Επίσης, τα παρακάτω είδη που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αναλογίας της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς είναι αυτά που παρουσίαζαν τη μεγαλύτερη συχνότητα αγορών, ήτοι επαναλαμβανόμενες αγορές σε μικρό χρονικό διάστημα χωρίς ύπαρξη αποθεμάτων. Οι τιμές πώλησης λήφθηκαν από τους τιμοκαταλόγους που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρεία.

	Τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α. (Α)	Τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. (Β)	Αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς (Γ)	Μέση αναλογία τιμής πώλησης /τιμή αγοράς
--	-----------------------------------	---------------------------------------	---	--

Μπύρα Μύθος (φιάλη)	0,89 €	2,82 €	3,16	2,85
Μπύρα Heineken (φιάλη)	1,13 €	2,82 €	2,49	
Μπύρα Amstel (φιάλη)	0,91 €	2,82 €	3,09	
Αναψυκτικά (coca cola κουτάκι)	0,45 €	1,20 €	2,66	
Πιτόγυρο με γύρο χοιρινό	0,59 €	1,93 €	3,21	3,78
Πιτόγυρο με γύρο κοτόπουλο	0,60 €	2,09€	3,54	
Μερίδα με γύρο χοιρινό	1,31 €	5,24 €	4,00	
Μερίδα με γύρο κοτόπουλο	1,28 €	5,64 €	4,40	
Εύρος αναλογίας (Β/Α) σε φαγητά και ποτά	2,49 έως 4,40			

Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας και τις συνθήκες λειτουργίας (η προσφεύγουσα δήλωσε υπευθύνως ότι πετούν μεγάλες ποσότητες κρέατος καθημερινά διότι δεν δύναται να καταναλωθεί την επόμενη μέρα), αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% στα ποτά και 25% στα φαγητά.

Έτσι η αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς των ποτών διαμορφώθηκε σε 2,70 ($2,85 \cdot 0,95$) και των φαγητών σε 2,83 ($3,78 \cdot 0,75$).

Στη συνέχεια, από τα στοιχεία των αγορών (κρεάτων και ποτών) προσδιορίστηκε το ποσοστό των ποτών επί του συνολικού τζίρου σε 40% και των φαγητών σε 60%.

Συνεπώς, η σταθμισμένη μέση αναλογία διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

$$(40 \% \cdot 2,70) + (60 \% \cdot 2,83) = 1,08 + 1,69 = 2,77$$

Για τον προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας εφαρμόστηκε η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς (2,77) στο δηλωθέν κόστος πωληθέντων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	94.363,72	244.250,01
Μείον: Κόστος πωληθέντων	88.176,90	88.176,90
Μικτό κέρδος	6.186,82	156.073,11
Μείον: Δαπάνες	80.757,29	80.757,29
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες		35.123,35
Καθαρό κέρδος	-74.570,47	110.439,17

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1. Μη κοινοποίηση εντολής ελέγχου και πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κατ' άρθρο 14 Κ.Φ.Δ.
2. Μη συνδρομή προϋποθέσεων εφαρμογής άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. για το φορολογικό έτος 2015.
3. Αντίθεση άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. στην αρχή της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου κατ' άρθρο 78 του Συντάγματος - Υπέρβαση νομοθετικής εξουσιοδότησεως της Α1008/2020 Απόφασης και της Ε2016/2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

4. Εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.

5. Μη κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων και μη επιστροφή τους εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή τους.

1. Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο – Μη κοινοποίηση εντολής ελέγχου και πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κατ' άρθρο 14 Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

....

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή....

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμό/2021 εντολή ελέγχου αλλά ούτε και η κατ' άρθρο 14 Κ.Φ.Δ. πρόσκληση υποβολής φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα να βρεθεί προ τετελεσμένων γεγονότων αφού δεν είχε τον αναγκαίο χρόνο για τη συλλογή του αποδεικτικού υλικού και την αντίκρουση των πορισμάτων των οικείων εκθέσεων ελέγχου των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, το με αριθμό πρωτ./2021 έγγραφο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χανίων με θέμα «Κοινοποίηση εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» και η με αριθμό πρωτ./2021 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 απεστάλησαν ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση της προσφεύγουσας εταιρείας με αριθμό σύστασης στις 03/06/2021, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ.3 του άρθρου 5 του ν.4174/2013.

Επειδή, από την εφαρμογή «elta εντοπισμός αντικειμένου» προκύπτει ότι η εν λόγω συστημένη επιστολή παραδόθηκε στον παραλήπτη, στην περιοχή, στις 04/06/2021. Εξ άλλου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013

προσκομίζοντας λίγες μέρες μετά την αποστολή της, μέρος των ζητηθέντων στοιχείων. Συνεπώς η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της κατ' άρθρο 14 του ν.4174/2013 Πρόσκλησης στην προσφεύγουσα εταιρεία, έγινε σύμφωνα με τις ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2. Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο - Μη συνδρομή προϋποθέσεων εφαρμογής άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 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, σύμφωνα με την παρ. 4 της **Ε.2015/2020**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«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 σύννομη, 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, στο άρθρο 13 του ν.4174/2013 ορίζεται 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

....

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαφύλαξε και κατά συνέπεια δεν προσκόμισε τα στοιχεία αγορών και δαπανών του φορολογικού έτους 2015, μετά την κοινοποίηση της με αριθμό πρωτ./2021 Πρόσκλησης του άρθρου 14 του ν.4174/2013, καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επιπλέον, σε προληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις 25/10/2015 διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικών για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών φορολογικού έτους 2015 οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, αφού αυτά καταστράφηκαν από μία μεγάλης έντασης πλημμύρα που έλαβε χώρα το έτος 2019 στην περιοχή του Πλατανιά. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει την με αριθμό πρωτ./2021 Απόφαση του Γ.Γ. Πολιτικής Προστασίας περί παράτασης της κήρυξης σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης πολιτικής προστασίας των δήμων Πλατανιά, Κισσάμου, Αποκορώνου και Καντάνου – Σελίνου της Π.Ε. Χανίων εξαιτίας των έντονων καιρικών φαινομένων που εκδηλώθηκαν στις 01/01/2019, 13/02/2019 και 25/02/2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αντίγραφο του βιβλίου συμβάντων της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας στο οποίο να έχει καταγραφεί η πρόκληση ζημιών από καιρικά φαινόμενα σε χώρο όπου διαφυλάσσει τα λογιστικά της αρχεία και μάλιστα η καταστροφή αυτών. Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο από δημόσια

αρχή παρά μόνο την ανωτέρω απόφαση του Γ.Γ. Πολιτικής Προστασίας, ο ισχυρισμός της περί καταστροφής των λογιστικών της στοιχείων λόγω ανωτέρας βίας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ορθά επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων πραγματικών γεγονότων (μη διαφύλαξη και μη προσκόμιση λογιστικών στοιχείων, μη έκδοση φορολογικών στοιχείων) είναι σαφής η πλήρωση των προϋποθέσεων των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ώστε να μπορεί να προσδιοριστεί το εισόδημα της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2015, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3. Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο - Αντίθεση άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. στην αρχή της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου κατ' άρθρο 78 του Συντάγματος - Υπέρβαση νομοθετικής εξουσιοδότησεως της Α1008/2020 Απόφασης και της Ε2016/2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως ερειδόμενες σε αντισυνταγματική διάταξη τυπικού νόμου, ήτοι εκείνη του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., άλλως σε αντισυνταγματικές κανονιστικές πράξεις, και δη των υπ' αριθμό Α.1008/2020 και Ε.2016/2020 Αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ και συγκεκριμένα κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι με την έκδοση των υπ' αριθμό Α.1008/2020 και Ε.2016/2020 Αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ ο κανονιστικός νομοθέτης προέβη σε μία προφανή υπέρβαση της νομοθετικής του εξουσιοδότησεως αφού καθόρισε το πρώτον το φορολογητέο εισόδημα, όταν έλκουν εφαρμογής οι έμμεσες τεχνικές, ενέργεια στην οποία όφειλε να προβεί ο τυπικός νομοθέτης.

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

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται καθώς απαραδέκτως προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, βάσει των ανωτέρω.

4. Εσφαλμένος έλεγχος πραγματικών δεδομένων κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.4174/2013:

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

«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 φορολογούμενου. 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 φορολογούμενου 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.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

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, 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 6 - Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού:

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με εσφαλμένο τρόπο ελέγχθηκαν τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, κατά παράβαση των θεμελιωδών αρχών της ελεγκτικής, για τους εξής λόγους:

- Ήταν αυθαίρετος ο προσδιορισμός των τιμών αγοράς αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη του 4 - 5 τιμολόγια για κάθε έτος από περιορισμένο αριθμό προμηθευτών.
- Ερμηνεύτηκαν λανθασμένα οι δηλώσεις του διαχειριστή της εταιρείας αναφορικά με το βάρος του κρέατος που περιέχει κάθε πιτόγυρο και κάθε μερίδα. Η ορθή ερμηνεία αφορά ψημένο κρέας και όχι ωμό.
- Η υπολογισθείσα φύρα για τα τρόφιμα σε 25% είναι λανθασμένη καθώς η φύρα λαμβάνει χώρα τόσο κατά το ξεπάγωμα των κρεάτων όσο και κατά το ψήσιμο. Έτσι, το συνολικό ποσοστό της φύρας για τα κρέατα ανέρχεται σε 40% - 45% (30% στο ψήσιμο και 10% - 15% στο ξεπάγωμα).
- Επιπλέον προσκομίζονται έγγραφες δηλώσεις σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα παρέδιδε στην Ιερά Μητρόπολη και των Πολιτιστικό Σύλλογο μερίδες φαγητού στα πλαίσια της φιλανθρωπικής της δράσης.
- Εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη η πληθώρα πιάτων κρεατικών που πωλούνται από την προσφεύγουσα με αποτέλεσμα η υπολογισθείσα αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς να είναι πολύ μεγαλύτερη της πραγματικής.
- Έγινε εξωπραγματική υποτιμολόγηση των συνοδευτικών υλικών χωρίς να προβάλλεται κανένα τιμολόγιο αγοράς ώστε να θεμελιώνεται το υπολογισθέν κόστος.

Επειδή, για τον καθορισμό αξιόπιστων αναλογιών (ποσοστών), στις οποίες βασίζεται ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο έλεγχος χρησιμοποίησε στοιχεία που προέρχονται από την επιχείρηση. Συγκεκριμένα, χρησιμοποίησε τις τιμές αγοράς που προκύπτουν από τα τιμολόγια των μεγαλύτερων προμηθευτών της επιχείρησης ως προς τη συνολική καθαρή αξία αγορών από αυτούς για κάθε ένα από τα κρινόμενα έτη. Επίσης, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τις τιμές πώλησης καθώς και τις δοσολογίες των υλικών που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παρασκευή κάθε πιτόγυρου και κάθε μερίδας γύρου καθ' υπόδειξη της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι οι τιμές αγοράς που χρησιμοποίησε ο έλεγχος είναι χαμηλότερες των πραγματικών. Συγκεκριμένα δεν προσκόμισε τιμολόγια αγοράς

από τα οποία να προκύπτει ότι οι πραγματικές τιμές των κρεάτων και των συνοδευτικών υλικών είναι υψηλότερες από αυτές που χρησιμοποίησε ο έλεγχος.

Επειδή, για τον προσδιορισμό της φύρας των τροφίμων της προσφεύγουσας σε ποσοστό 25% λήφθηκε υπόψη η φύση της συγκεκριμένης δραστηριότητας (έλλειψη δυνατότητας πώλησης την επόμενη μέρα, φύρα κατά το ψήσιμο και το ξεπάγωμα κ.λπ.). Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τα κρέατα έχει φύρα 40% - 45%, ποσοστό που κατά την κοινή λογική θεωρείται μη αποδεκτό για μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Επειδή η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο φύρα των τροφίμων είναι σύμφωνη με αυτή που ισχύει για ομοειδείς επιχειρήσεις.

Επειδή, για τον προσδιορισμό αξιόπιστης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς επιλέχθηκαν από τον έλεγχο προϊόντα για τα οποία παρατηρούνται επαναλαμβανόμενες αγορές σε μικρό χρονικό διάστημα χωρίς ύπαρξη αποθεμάτων. Επιπλέον, δεν χρησιμοποιήθηκαν δευτερεύοντα πιάτα για τα οποία η εν λόγω αναλογία είναι μεγαλύτερη των επιλεχθέντων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι υπολογισθείσες αναλογίες για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 προέρχονται από πληροφορίες και στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση, κρίνονται αξιόπιστες και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου ελέγχου των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

5. Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο - Μη κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων και μη επιστροφή τους εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή τους.

Επειδή, με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. **Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με τις εξουσίες του φορολογικού ελέγχου, ορίζονται τα εξής:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 24 του ως άνω νόμου, σχετικά με την πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 25 παρ. 6 του ίδιου νόμου, σχετικά με ορίζονται τα εξής:

«... 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. ...».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία σε κάθε περίπτωση κατά την οποία ο υπάλληλος που έχει ορίσει η φορολογική διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξης ή πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατάσχεσης, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται σχετική έκθεση κατάσχεσης και να υπογράφεται αυτή από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο ή λογιστή του, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τυπικό λόγο, ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της έκδοσης νέας πράξης με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας (ΣΤΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.).

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής βιβλίων, στοιχείων και εγγράφων κατά το άρθρο 25 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. , και επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, υφίσταται και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν αιτήματός της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. για την χορήγηση αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων, είτε κατόπιν πρωτοβουλίας του ίδιου, όταν δεν κρίνεται απαραίτητη η κατάσχεση των εν λόγω βιβλίων και εγγράφων. Σε περίπτωση δε που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να είχε συντάξει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, απόδειξη παραλαβής, πρέπει κατά το χρόνο αυτό (της παρόδου του δεκαημέρου) να συντάξει σχετική έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθ. πρωτ./2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013. Όπως προκύπτει από την από 04/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και την από 07/12/2021 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η προσφεύγουσα προσκόμισε για το φορολογικό έτος 2015 αντίγραφο μηχανογραφημένου βιβλίου εσόδων – εξόδων και δεν προσκόμισε τα λογιστικά στοιχεία, όπως παραστατικά

αγορών και δαπανών. Για το φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα προσκόμισε το βιβλίο εσόδων - εξόδων, τα παραστατικά δαπανών και αγορών καθώς και τα ημερήσια δελτία Ζ. Περαιτέρω, δεν προκύπτει να έχουν επιστραφεί στην προσφεύγουσα τα ως άνω παραληφθέντα στοιχεία, έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η Φορολογική Αρχή παρέλαβε τα ως άνω στοιχεία, χωρίς να συντάξει και να επιδώσει απόδειξη παραλαβής. Εν συνεχεία, τα επεξεργάστηκε και παρέμειναν εις χείρας της για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, χωρίς να συνταχθεί και να επιδοθεί στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης, που αποτελεί ουσιώδη τύπο της ελεγκτικής διαδικασίας, πόσο μάλλον εφόσον η φορολογική αρχή στηρίχθηκε στα παραληφθέντα βιβλία και στοιχεία για τη διαμόρφωση του ελεγκτικού πορίσματός της και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, από την εν λόγω παράλειψη της φορολογικής αρχής να συντάξει έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2016, για το οποίο προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, καθίσταται τυπικά πλημμελής η διαδικασία που ακολουθήθηκε για τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 και την έκδοση των αντίστοιχων προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου αυτής.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2016, είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα εξής: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρων και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, με εξαίρεση την μη έκδοση έκθεσης κατάσχεσης των στοιχείων της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2016, απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

Την επικύρωση των:

- Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
Β) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
Γ) υπ' αριθμό/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και

Την ακύρωση των:

- Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
Β) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Φορολογικό έτος 2015

Α) Υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέα κέρδη		53.477,40	53.477,40
ή ζημιά	92.158,63		92.158,63

Διαφορά φόρου		14.147,50	14.147,50
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		7.073,75	7.073,75
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		21.221,25	21.221,25

Β) Υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ.
Φόρος εκροών	14.731,20	45.380,58	30.649,38	30.649,38
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.170,05	15.427,04	2.743,01	2.743,01
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.438,85		3.438,85	3.438,85
Χρεωστικό υπόλοιπο		29.953,54	29.953,54	29.953,54
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		14.976,77	14.976,77	14.976,77
Σύνολο φόρου για καταβολή		44.930,31	44.930,31	44.930,31
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.438,85		3.438,85	3.438,85

Φορολογικό έτος 2021

Υπ' αριθμό/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

2.500,00 €

Φορολογικό έτος 2016

Αναφορικά με τις υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ορίζουμε όπως η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων προβεί στις απαραίτητες ενέργειες σύμφωνα με τα ανωτέρω οριζόμενα.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.