



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19.12.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2425

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση, ήτοι εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης (φαστ-φουντ) φόρος ποσού 9.248,43 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.624,22 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.018,29 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 14.890,94 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών σε 164.256,49 € από 74.351,89 € βάσει δήλωσης. Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού 2.928,51€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 2.356,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.178,49 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 3.535,47 €, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της βάσει της έμμεσης τεχνικής

ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών σε 118.273,43 € από 54.726,23 € βάσει δήλωσης. Επιπλέον, διαπιστώθηκαν μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ποσού 6.352,46€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 10.085,10 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 18.437,51 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 9.218,76 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 27.656,27 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Περαιτέρω, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 1.827,37 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 16.802,63 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 12.107,94 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 6.053,97 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 18.161,91 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Περαιτέρω, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 10.085,10 €, βάσει της προαναφερθείσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ουσιαστική αβασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Η κρίση της φορολογικής αρχής ότι δεν προσέφερε κατά τις επίμαχες χρήσεις δωρεάν ψωμί ή πίτες στους πελάτες του καταστήματός της τυγχάνει παντελώς αναπαιλόγητη, άλλως ανεπαρκώς αιτιολογημένη. Συνεπώς όφειλε εν προκειμένω από την οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ αγορών και πωλήσεων να έχει αφαιρεθεί όχι μόνο η φύρα που έγινε δεκτό ότι αναγκαία υφίσταται (10%), αλλά και η αντίστοιχη ποσότητα τεμαχίων φρέσκου ψωμιού ή πίτας (δύο τεμάχια ανά προσφερόμενο πιάτο) που παρασχέθηκαν δωρεάν και δεν εισπράχθηκε καμία αντιπαροχή γι' αυτά, προτού διενεργηθεί κατόπιν (με την εφαρμογή του συντελεστή του 1,5 επί της ποσότητας που θα απέμενε) οποιοσδήποτε προσδιορισμός της φερόμενης ως αποκρυσταλλικής ύλης. Η φορολογική αρχή δεν κατορθώνει να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής περιστατικών και της διάπραξης της φορολογικής παράβασης. Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η προσφορά δωρεάν ψωμιού/πίτας δεν συνιστά συνήθη πρακτική των επιχειρήσεων αυτού του είδους, αποτελεί ένα αυθαίρετο

συμπέρασμα, το οποίο δεν συνάδει, με τη συναλλακτική πρακτική μικρών επιχειρήσεων, οι οποίες απευθύνονται σε συγκεκριμένο κοινό με ιδιαίτερα περιορισμένη οικονομική δυνατότητα.

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

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 27 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας

ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

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

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

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

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

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

Άρθρο 2

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

...

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα

προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας.

β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. ...

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας εφαρμόστηκε από τη φορολογική αρχή η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Ειδικότερα από τον έλεγχο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση αγοράζει πίτες, ψωμάκια, ψωμάκι για χάμπουργκερ, πίτα ανατολής και αραβικό ψωμί, χωρίς ωστόσο να εμφανίζει ανάλογες πωλήσεις. Εν συνεχεία η φορολογική αρχή κατέγραψε τις αγορές των προαναφερθέντων ειδών της επιχείρησης και στη συνέχεια πραγματοποίησε σύγκριση με τα εκδοθέντα Ζ της ταμειακής μηχανής. Ειδικότερα προέκυψαν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΑΓΟΡΕΣ 2017

	ΠΙΤΑ ΧΕΙΡΟΠ/ΤΗ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΨΩΜΑΚΙ ΜΕΣΑΙΟ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΧΑΜΠΟΥΡΓΚΕΡ ΜΕΓΑΛΟ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΠΙΤΑ ΑΝΑΤΟΛΗΣ	ΑΡΑΒΙΚΟ ΨΩΜΙ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	4.750	1.300	2.160	225	180	8.615,00
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	4.400	1.140	1.800	50	260	7.650,00
ΜΑΡΤΙΟΣ	4.950	1.360	1.280	175	240	8.005,00
ΣΥΝΟΛΟ Α ΤΡΙΜΗΝΟΥ						24.720,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	4.650	1.340	1.320	175	240	7.725,00
ΜΑΙΟΣ	4.250	1.180	1.120	175	240	6.965,00
ΙΟΥΝΙΟΣ	4.400	1.100	1.160	200	210	7.070,00
ΣΥΝΟΛΟ Β ΤΡΙΜΗΝΟΥ						21.760,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	1.700	500	440	75	60	2.775,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	4.650	1.460	880	125	180	7.295,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	4.150	1.020	720	150	210	6.250,00
ΣΥΝΟΛΟ Γ ΤΡΙΜΗΝΟΥ						16.320,00
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	4.900	1.300	1.120	200	150	7.670,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	4.800	1.200	920	150	240	7.310,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	4.800	1.220	800	200	300	7.320,00
ΣΥΝΟΛΟ Δ ΤΡΙΜΗΝΟΥ						22.300,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	52.400	14.120	13.720	1.900	2.510	84.650,00

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ζ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ 2017

	ΤΕΜΑΧΙΑ ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ ΕΤΟΥΣ	ΕΤΗΣΙΕΣ ΜΕΡΙΔΕΣ	ΕΙΔΗ ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	1.043,00	156,00	448,00	1.647,00

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	987,00	106,00	279,00	1.372,00
ΜΑΡΤΙΟΣ	913,00	88,00	611,00	1.612,00
ΣΥΝΟΛΟ Α ΤΡΙΜΗΝΟΥ				4.631,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	910,00	140,00	601,00	1.651,00
ΜΑΙΟΣ	983,00	72,00	695,00	1.750,00
ΙΟΥΝΙΟΣ	995,00	130,00	463,00	1.588,00
ΣΥΝΟΛΟ Β ΤΡΙΜΗΝΟΥ				4.989,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	328,00	43,00	276,00	647,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	768,00	36,00	615,00	1.419,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	203,00	18,00	1.453,00	1.674,00
ΣΥΝΟΛΟ Γ ΤΡΙΜΗΝΟΥ				3.740,00
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	373,00	18,00	1.318,00	1.709,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	377,00	20,00	1.031,00	1.428,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	350,00	23,00	1.184,00	1.557,00
ΣΥΝΟΛΟ Δ ΤΡΙΜΗΝΟΥ				4.694,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	8.230,00	850,00	8.974,00	18.054,00

Συνεπώς, η διαφορά μεταξύ αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκε σε 66.596,00 τεμάχια (84.650,00 – 18.054,00). Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή δέχτηκε τη μέση τιμή ανά σάντουιτς όπως δηλώθηκε από την προσφεύγουσα, κατά την έναρξη του ελέγχου, καθώς και το ποσοστό της δηλωθείσας φύρας 10%, βάσει της οποίας η διαφορά μεταξύ αγορασθέντων και πωληθέντων τεμαχίων περιορίστηκε σε 66.596,00 - (66.596,00*10%) = 59.936,40 και η αξία της αποκρυσταλλώσεως ύλης ήτοι καθαρής αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων υπολογίστηκε στο ποσό των (59.936,40 * 1,5€) = 89.904,60€ (πλέον Φ.Π.Α. 21.577,10€).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 **ΑΓΟΡΕΣ 2018**

	ΠΙΤΑ ΧΕΙΡΟΠ/ΤΗ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΨΩΜΑΚΙ ΜΕΣΑΙΟ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΧΑΜΠΟΥΡΓΚΕΡ ΜΕΓΑΛΟ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΠΙΤΑ ΑΝΑΤΟΛΗΣ	ΑΡΑΒΙΚΟ ΨΩΜΙ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	4.300	940	920	185	280	6.625,00
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	3.700	840	840	100	240	5.720,00
ΜΑΡΤΙΟΣ	4.100	1.000	840	150	250	6.340,00
ΣΥΝΟΛΟ Α ΤΡΙΜΗΝΟΥ						18.685,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	3.050	840	840	100	210	5.040,00
ΜΑΙΟΣ	3.000	740	800	75	270	4.885,00
ΙΟΥΝΙΟΣ	2.200	500	760	100	295	3.855,00
ΣΥΝΟΛΟ Β ΤΡΙΜΗΝΟΥ						13.780,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	1.100	120	280	25	60	1.585,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	3.050	900	920	75	240	5.185,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	2.800	588	760	50	300	4.498,00

ΣΥΝΟΛΟ Γ ΤΡΙΜΗΝΟΥ						11.268,00
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	2.550	560	761	75	210	4.156,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	3.300	820	920	150	250	5.440,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	2.750	620	1.040	100	210	4.720,00
ΣΥΝΟΛΟ Δ ΤΡΙΜΗΝΟΥ						14.316,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	35.900	8.468	9.681	1.185	2.815	58.049,00

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ζ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ 2018

	ΠΩΛΗΣΕΙΣ-ΣΑΝΤΟΥΙΤΣ	ΜΕΡΙΔΕΣ	ΕΙΔΗ ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	280,00	20,00	876,00	1.176,00
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	257,00	17,00	871,00	1.145,00
ΜΑΡΤΙΟΣ	230,00	15,00	831,00	1.076,00
ΣΥΝΟΛΟ Α ΤΡΙΜΗΝΟΥ				3.397,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	275,00	23,00	671,00	969,00
ΜΑΙΟΣ	270,00	30,00	801,00	1.101,00
ΙΟΥΝΙΟΣ	245,00	21,00	806,00	1.072,00
ΣΥΝΟΛΟ Β ΤΡΙΜΗΝΟΥ				3.142,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	124,00	11,00	369,00	504,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	522,00	83,00	298,00	903,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	470,00	82,00	122,00	674,00
ΣΥΝΟΛΟ Γ ΤΡΙΜΗΝΟΥ				2.081,00
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	729,00	80,00	140,00	949,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	727,00	75,00	93,00	895,00
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	353,00	64,00	96,00	513,00
ΣΥΝΟΛΟ Δ ΤΡΙΜΗΝΟΥ				2.357,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	4.482,00	521,00	5.974,00	10.977,00

Συνεπώς, η διαφορά μεταξύ αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκε σε 47.072,00 τεμάχια (58.049,00 – 10.977,00). Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή δέχτηκε τη μέση τιμή ανά σάντουιτς όπως δηλώθηκε από την προσφεύγουσα, κατά την έναρξη του ελέγχου, καθώς και το ποσοστό της δηλωθείσας φύρας 10%, βάσει της οποίας η διαφορά μεταξύ αγορασθέντων και πωληθέντων τεμαχίων περιορίστηκε σε 47.072,00 - (47.072,00*10%) = 42.364,80 και η αξία της αποκρυσταλλώσεως ύλης ήτοι καθαρής αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων υπολογίστηκε στο ποσό των (42.364,80 * 1,5€) = 63.547,20€ (πλέον Φ.Π.Α. 15.251,33€).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι διέθετε δωρεάν δύο τεμάχια (ψωμί/πίτα) ανά προσφερόμενο πιάτο. Ως εκ τούτου, από το συνολικό αριθμό των μερίδων και μεμονομένων τοιαύτων τεμαχίων που φέρεται να πωλήθηκαν (850 μερίδων και 8.974 τεμαχίων για το έτος 2017 και 521 μερίδων και 5.974 τεμαχίων για το έτος 2018) η φορολογική αρχή όφειλε να αφαιρέσει (πλέον και πέραν της «φύρας») **και** τα τεμάχια φρέσκου ψωμιού/ πίτας που δωρεάν

προσφέρονταν με κάθε πιάτο, προτού προβεί κατόπιν (με την εφαρμογή του συντελεστή του 1,5) στον προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 144 παρ. 1 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή η κείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ'ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, στΕ 1984/1993) μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ.

του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλ' έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται και συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

Α) την υπεύθυνη δήλωση του, με ημερομηνία βεβαίωσης του γνησίου της υπογραφής στις .../08/2022, με την οποία ο ανωτέρω δηλώνει ότι: «*Η επιχείρηση δραστηριοποιείται στην οδό στη Θεσσαλονίκη, μια περιοχή ιδιαίτερα υποβαθμισμένη, στην οποία κατοικούν κυρίως αλλοδαποί και φοιτητές, οι οποίοι και αποτελούν την πλειονότητα των πελατών μας. Προσπαθώντας λοιπόν να είμαστε ανταγωνιστικοί σε μία περιοχή όπου διαμένουν πελάτες με ιδιαίτερα περιορισμένες οικονομικές δυνατότητες, καταφύγαμε σε πολιτικές προσφορών. Κατά τις επίμαχες χρήσεις, ανά προσφερόμενο πιάτο, εφόσον δεν επρόκειτο για τεμάχια σάντουιτς, προσφέραμε δωρεάν δύο τεμάχια ψωμί ή πίτες. Αυτό εξάλλου αποτελεί πάγια πρακτική και εμπορική πολιτική της επιχείρησής μας, χάρη στην οποία μπορέσαμε πράγματι να προσελκύσουμε πελάτες και να τους ικανοποιήσουμε με τα μικρά χρηματικά ποσά που μπορούσαν να διαθέσουν.*»

Β) την υπεύθυνη δήλωση του, πρώην υπαλλήλου της με ημερομηνία βεβαίωσης του γνησίου της υπογραφής στις .../08/2022, με την οποία ο ανωτέρω δηλώνει ότι: «*Ξεκίνησα να δουλεύω ως διανομέας στην επιχείρηση της κ. στα 11/01/2019 μέχρι και τις 08/01/2020. Η επιχείρηση έχει πελάτες άτομα τα οποία ζορίζονται οικονομικά, κυρίως φοιτητές και αλλοδαπούς. Για τον λόγο αυτό η επιχείρηση έκανε πάντα προσφορές. Από την εμπειρία μου ως διανομέας στο μαγαζί γνωρίζω ότι η κ. προσέφερε ανά πιάτο δωρεάν δύο τεμάχια φρέσκο ψωμί ή πίτες, για όσο καιρό εργαζόμουν εκεί, αλλά και κατά τα προηγούμενα χρόνια.*»

Γ) την ηλεκτρονική υπεύθυνη δήλωση του, πρώην υπαλλήλου της με ημερομηνία .../08/2022, με την οποία ο ανωτέρω δηλώνει ότι: «*Εργαζόμουν στην επιχείρηση της κ. ως διανομέας από τις 11/01/2019 έως τις 08/01/2020. Η επιχείρηση βρίσκεται στην και έτσι πελάτες του καταστήματος είναι κυρίως φοιτητές και αλλοδαποί, δηλαδή άτομα τα οποία είναι στενά οικονομικά. Κατά το χρονικό διάστημα που εργαζόμουν στην επιχείρηση, αλλά και κατά τα προηγούμενα χρόνια, η επιχείρηση είχε καθημερινά προσφορές, λόγω ακριβώς της οικονομικής κατάστασης των πελατών της. Αυτό το γνωρίζω από προσωπική πείρα για όσο καιρό δούλευα στην επιχείρηση και πήγαινα τις παραγγελίες τους πελάτες, ενώ μάλιστα γνωρίζω ότι το κατάστημα σταθερά λειτουργούσε με προσφορές. Πράγματι λοιπόν, το κατάστημα έδινε ανά πιάτο δωρεάν δύο τεμάχια φρέσκο ψωμί ή πίτες.*»

Επειδή, η φορολογική αρχή έχει ήδη αποδεχτεί ότι προσφέρεται μία δωρεάν πίτα ή ψωμί ανά μερίδα. Ακόμη και ο προσκομιζόμενος τιμοκατάλογος από την προσφεύγουσα αναφέρει ότι σε κάθε μερίδα προσφέρεται δωρεάν ψωμί/πίτα (και όχι ψωμιά/πίτες).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι προσφέρονται δύο τεμάχια φρέσκο ψωμί ή πίτα ανά πιάτο απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

.....

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

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

Φορολογητέο εισόδημα	35.266,04€
Διαφορά φόρου	9.248,43€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	4.624,22€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.018,29€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	14.890,94€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Φορολογητέο εισόδημα	10.713,70€
Διαφορά φόρου	2.356,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.178,49€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.535,47€

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

Διαφορά φόρου	18.437,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	9.218,76€
Σύνολο φόρου για καταβολή	27.656,27€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.085,10€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018**

Διαφορά φόρου	12.107,94€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	6.053,97€
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.161,91€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	16.802,63€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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