



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/11/2022

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

Αριθμός απόφασης: 2189

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».
 - 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης:
 - α) της υπ' αρ.2022 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^α§1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

β) της υπ' αρ.2022 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^α§1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

δ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

ε) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

στ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

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

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και ασκείται παραδεκτως από τον ανωτέρω, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**2022** πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία (ψητοπωλείο) πρόστιμο ποσού 27.180,73€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 230.377,59€, πλέον Φ.Π.Α 54.361,46€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθ.**2022** πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 23.947,92€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 203.609,80€, πλέον Φ.Π.Α 47.895,83€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης μειώθηκαν οι δηλωθείσες από την προσφεύγουσα εταιρία ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το ποσό των 231.145,31€

(από 303.229,81€ σε 72.084,50€,) κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, σε 535.241,74€, έναντι 304.864,15€ βάσει δήλωσης β) προσθήκης λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 767,72€, λόγω μη εξόφλησης του ληφθέντος Τ.Δ.Α.....2017 με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' Ν. 4172/2013)

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 331.542,787€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 4.273,69€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας 2.136,85€, ήτοι συνολικό ποσό 6.410,54€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, σε 526.214,01€, έναντι 321.423,03€ βάσει δήλωσης β) προσθήκης λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 1.004,58€, λόγω μη εξόφλησης του ληφθέντος Τ.Δ.Α.2018 με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' Ν. 4172/2013).

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 54.361,40€, λόγω προσθήκης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 230.377,59€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 47.895,83€, λόγω προσθήκης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 203.609,80€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από ...2022 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, σε εκτέλεση της υπ' αρ.2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρία για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων

4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) και σύμφωνα με τα δεδομένα της προσφεύγουσας εταιρίας επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Νόμω αβάσιμες οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και κατ' επέκταση οι προσβαλλόμενες πράξεις. Μη νόμιμη η εφαρμογή από την φορολογική αρχή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.
- 2) Εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της. Μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου
- 3) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των οικείων εκθέσεων ελέγχου και κατ' επέκταση των προσβαλλόμενων πράξεων- Έλλειψη αιτιολογίας όσον αφορά την φύρα- Εσφαλμένος και αυθαίρετος ο προσδιορισμός της.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 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: 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με την **A 1293/23.07.2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του. Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

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

Επειδή, 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 περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 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, σύμφωνα με την **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2015/2020**: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013..... 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) 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 σύνοψη, 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..... 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει

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

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν πρόβαλε επαρκή αιτιολογία, περί αδυναμίας διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, που να καθιστά το λογιστικό αποτέλεσμα αβέβαιο ή επισφαλές, και όλως αναίτιολογήτως προσέφυγε στη χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου (και συγκεκριμένα της τεχνικής μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών) κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013, δεδομένου μάλιστα ότι δεν απέρριψε τα λογιστικά

βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για τα φορολογικά έτη 2017-2018 εξέδωσε την υπ' αρ.2020 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων της για την υπό κρίση περίοδο, βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου βάσει έμμεσων τεχνικών, προκειμένου να εξακριβωθούν τα πραγματικά φορολογητέα κέρδη της στα εν λόγω έτη.

Επειδή από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις, με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Α/Α-Ετος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΑΠΟ)	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΕΩΣ)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση	Εντολή Ελέγχου
...../5411	01/03/2018	31/03/2018	2018	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	
...../5411	01/07/2018	31/07/2018	2018	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	
...../5411	01/07/2018	31/07/2018	2018	1.000,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	
...../5411	01/08/2017	31/08/2017	2017	500,00	13-ΜΗ ΕΚΔ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ (ΑΡ. 58Α)	

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, εξετάζοντας τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας και ύστερα από τη σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και με την μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, βάσει της περ. δ' παρ. 1 άρθρου 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις, η προϋπόθεση του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (περίπτωση β' της παρ. 1) που πληρούται, προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας, βάσει έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Περαιτέρω, σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, η οποία σχετίζεται με τον ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, όπως αβασίμως προβάλλεται από την προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί ανεπαρκούς αιτιολογίας όσον αφορά τον προσδιορισμό του εισοδήματος βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου, στο βαθμό που από

τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία δεν προέκυψαν παρατυπίες που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/07.04.2014, (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού): «..... Άρθρο 5-Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική έλέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Α 1008/2020** (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: «.....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...».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώ οι τεχνικές έλεγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' του ίδιου ως άνω άρθρου επιλέγονται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρία διατείνεται ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές,

λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014 και που συνίσταται στη μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για την επιλογή της μεθόδου εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Επειδή, από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (σελ. 6) προκύπτει ότι ο αρμόδιος ελεγκτής, αφού διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ζήτησε και έλαβε την έγκριση-σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα φορολογικά έτη 2016-2017 με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς των συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' αρ. 27§1 του Ν. 4174/2013).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί πλημμέλειας του ελέγχου σε ό,τι αφορά την μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....».

Επειδή, με τις διατάξεις 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, σύμφωνα με την **A1008/2020** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών 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.

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή με την **Ε.2016/2020** εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται 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 ν.4174/2013** 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, σύμφωνα με την παρ. **2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....*».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** 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, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός των ποσοστών φύρας είναι εσφαλμένος και αυθαίρετος και θα πρέπει να επαναπροσδιοριστούν για τα αναψυκτικά και τους χυμούς σε ποσοστό 20% και για τα οινοπνευματώδη ποτά σε ποσοστό 15%. Στα εν λόγω ποσοστά θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και η κατανάλωση από το προσωπικό της επιχείρησης και τα κεράσματα σε πελάτες. Επιπλέον, η φύρα στα σκεύη που χρησιμοποιήθηκαν για την πώληση μερίδων και αλοιφών ανέρχεται σύμφωνα με την προσφεύγουσα σε ποσοστό 20% και σε κάθε περίπτωση κατ' ελάχιστον στο 15%, βάσει των διδαγμάτων της κοινής πείρας και τον συνήθη τρόπο λειτουργίας ομοειδών επιχειρήσεων. Στα αρτοσκευάσματα η φύρα θα

πρέπει να επαναπροσδιορισθεί στο 35% και σε κάθε περίπτωση κατ' ελάχιστον στο 25%, δεδομένου ότι πάνω από το 1/3 των αρτοσκευασμάτων αυτής της κατηγορίας, τίθεται καθημερινά σε αχρησία. Το δε ποσοστό φύρας για την κατηγορία των πιτών, των λευκών μπαγκετών και της τортίγιας, θα πρέπει να επαναπροσδιορισθεί στο 30% και κατ' ελάχιστο στο 20%, λόγω της ευπάθειάς τους. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή έσφαλε, μη λαμβάνοντας υπόψη την πρακτική της να προβαίνει σε περιοδικές προσφορές, οι οποίες ίσχυαν για συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα εντός του έτους, και ειδικότερα, τις περιόδους της Σαρακοστής, του Αυγούστου και των εορτών Χριστουγέννων και Πρωτοχρονιάς, λόγω της σημαντικής μείωσης στην κατανάλωση, για την προσέλκυση πελατών.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 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».

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό περί κατανάλωσης προϊόντων-εμπορευμάτων από το προσωπικό της επιχείρησης καθώς και περί δωρεάν διάθεσης αυτών σε πελάτες (κεράσματα).

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «...2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του».

Επειδή με το αριθμ. πρωτ. 1081649/439/22-11-2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση διάθεσης αγαθών σε πελάτες – επιτηδευματίες δωρεάν, μπορεί τα αγαθά αυτά να αναγράφονται επί των τιμολογίων χωρίς αξία, αλλά με την ένδειξη ότι πρόκειται για αυτοπαράδοση αγαθών και με την προϋπόθεση να εκδίδεται μια συγκεντρωτική μηνιαία απόδειξη αυτοπαράδοσης για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α. Στη μηνιαία αυτή απόδειξη αναγράφονται τα

είδη και οι ποσότητες των δωρεάν διατιθέμενων αγαθών, η αξία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, καθώς και οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών τιμολογίων. Σημειώνεται ότι με την ανωτέρω λύση αντιμετωπίζεται και η υποχρέωση εφαρμογής της Α2-3619/28-05-2008 Αγορανομικής Διάταξης, σύμφωνα με την οποία τα δωρεάν προϊόντα που δίνονται σε πελάτες πρέπει να απεικονίζονται επί των εκδιδόμενων τιμολογίων (που περιλαμβάνουν τα αγαθά που τιμολογούνται κανονικά) αναγράφοντας την ένδειξη «δώρο».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/791/07.11.1986 (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:... διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης... 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φορολογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων....».

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην περίπτωση της δωρεάν διάθεσης αγαθών, δηλαδή της διάθεσης αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει αντιπαροχή, ο διαθέτων τα αγαθά θεωρείται από πλευράς Φ.Π.Α. ως ο τελικός καταναλωτής. Συνεπώς η βούληση του νομοθέτη είναι να εξομοιώσει με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κάθε δωρεάν διάθεση αγαθών και να την υπαγάγει σε Φ.Π.Α. καθώς σε διαφορετική περίπτωση η πράξη αυτή θα καθίστατο εκ των πραγμάτων αφορολόγητη. Άλλωστε, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει αποφανθεί παγίως ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των τελικών καταναλωτών των οικείων αγαθών, δια της υποχρεωτικής υπαγωγής της τελικής χρήσης τους σε ΦΠΑ, εφόσον έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ότι « το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας (ήδη άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεως του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ' αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή

γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κάθε δωρεάν διάθεση, από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησής του, δηλαδή κάθε διάθεση αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ανεξαρτήτως εάν αυτή γίνεται για σκοπούς συναφείς ή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής, εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών (εξ επαχθούς αιτίας) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και υπόκειται στο φόρο, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για την δωρεάν διάθεση μέρους των ειδών προς τους εργαζόμενους αλλά και προς τους πελάτες (κεράσματα) ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π. 7475/07.11.86), δεδομένου ότι η αγορά αυτών ήδη συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών Φ.Π.Α. αυτών στο Φ.Π.Α. εισροών που η επιχείρηση εξέπεσε, το οποίο και ουδέποτε έπραξε.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, η συχνή δωρεάν διάθεση ποτών, αναψυκτικών, σάντουιτς και μερίδων δεν αποτελεί «λογική» πρακτική για μία ζημιογόνα επιχείρηση με αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, όπως συμβαίνει εν προκειμένω και δε συνάδει με την φύση της ίδιας της επιχείρησης ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους.

Επομένως, ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας σε ό,τι αφορά την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο φύρα.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης αλλά και από την επισκόπηση των διαθέσιμων στο φάκελο στοιχείων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η φορολογική αρχή, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017 και 2018 με βάση την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' αρ. 27§1 του Ν. 4174/2013), εφαρμόζοντας ένα ποσοστό φύρας – απώλειας 3% στα αναψυκτικά και ποτά, που διατίθενται σε κουτιά και 5% στα ποτά, που διατίθενται σε μπουκάλια, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα της κοινής πείρας, την πολυετή εμπειρία της

προσφεύγουσας στον χώρο της εστίασης, τη συχνότητα που ανανεώνονταν τα αποθέματα, καθώς και το γεγονός ότι δεν πρόκειται για ευπαθή είδη. Όσον αφορά στους χυμούς, για τους οποίους η προσφεύγουσα επισημαίνει τη σύντομη ημερομηνία λήξης τους, σύμφωνα με τα τιμολόγια της, αυτοί αγοράζονταν σε μικρές ποσότητες και μάλιστα από κάθε είδος η ίδια περίπτωση ποσότητα με την ίδια περίπτωση συχνότητα, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν παρέμεναν για πολύ καιρό απούλητοι στα ψυγεία της, ώστε να λήξουν. Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι το ποσοστό φύρας στα αναψυκτικά ανερχόταν σε 20%, προβάλλεται χωρίς αιτιολόγηση και εξήγηση. Ενδεικτικά, για το είδος COCA COLA ΚΟΥΤΙ 0.33L 6 PACK, για το οποίο το έτος 2017 η εταιρία προμηθεύτηκε 11.424 τεμάχια, αν ίσχυε το ποσοστό φύρας που επικαλείται η προσφεύγουσα, η φύρα θα ανερχόταν σε 2.285 τεμάχια, ήτοι 6 κουτιά αναψυκτικού ημερησίως, ποσότητα η οποία κρίνεται υπερβολική βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας.

Περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης υπολόγισε ποσοστό φύρας 3% στα σκεύη που χρησιμοποιήθηκαν για την πώληση μερίδων και αλοιφών. Η προσφεύγουσα διατείνεται ότι το εν λόγω ποσοστό ουδόλως ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, καθώς ποσοστό 3% των σκευών χρησιμοποιούνταν από το προσωπικό κατά την προετοιμασία των πωλούμενων ειδών (π.χ. προς εναπόθεση κρεάτων ή γρήγορο μαρινάρισμα ή ως αποθηκευτικά σκεύη). Επιπλέον, όπως τονίζει πρόκειται για ευπαθή είδη (αλουμινένια και πλαστικά), που καταστρέφονται ή αλλοιώνονται (στραβώνουν, συμπιέζονται) και καθίστανται μη λειτουργικά.

Ωστόσο, οι διαστάσεις των συγκεκριμένων σκευών και η μορφολογία τους (τριθέσια) δεν τα καθιστούν ιδιαίτερα κατάλληλα για τις προπαρασκευαστικές εργασίες π.χ. για την εναπόθεση κρεάτων ή για γρήγορο μαρινάρισμα. Η ισχυριζόμενη προσωπική χρήση των εν λόγω σκευών από το προσωπικό δεν γίνεται αποδεκτή, καθώς η αγορά αυτών των πρώτων υλών συμπεριλήφθηκε ήδη στο κόστος πωληθέντων της προσφεύγουσας και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στον ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε από τον φόρο των εκροών της (χωρίς να εκδοθούν δελτία αυτοπαράδοσης). Τέλος, με βάση τα συναλλακτικά ήθη, στις περιπτώσεις που οποιοδήποτε προϊόν τυγχάνει ελαττωματικό ως προς την κατασκευή του επιστρέφεται στον προμηθευτή, ο οποίος εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, γεγονός που δεν προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας να έχει γίνει.

Επιπλέον, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα τιμολόγια αγοράς της προσφεύγουσας από τα οποία προκύπτουν οι ποσότητες και η συχνότητα με την οποία ανανεώνονταν τα συγκεκριμένα προϊόντα, ότι πρόκειται για ευπαθή προϊόντα όσον αφορά στην διατήρησή τους, καθώς και τον ενδεχόμενο κίνδυνο του «παραψησίματος» και την ενδεχόμενη πτώση τους στο πάτωμα, υπολόγισε ποσοστό φύρας 5% στα αρτοσκευάσματα (σάντουιτς και λαγανίτσα). Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι όσα αρτοσκευάσματα δεν καταναλώνονταν εντός της ίδιας ημέρας δεν μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν δεν ευσταθεί και αυτό αποδεικνύεται από τους ενδεικτικούς πίνακες με τα τιμολόγια αγοράς αυτών των αρτοσκευασμάτων, οι οποίοι παρατίθενται στην σελ. 100 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης. Παρατηρείται, για παράδειγμα, ότι στις 5/01/2018 αγοράσθηκαν 300 αρτ/ματα σάντουιτς και στις 6 & 7/01/2018 δεν

αγοράσθηκε κανένα. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα θα έπρεπε να πεταχτούν τα 100 αρτ/ματα σάντουιτς στις 5/01/2018 και στις 6 & 7/01/2018 να μην πουληθεί κανένα απολύτως σάντουιτς με ψωμάκι, γεγονός αδύνατο. Αντίστοιχα, παρατηρείται ότι στις 05/01/2018 αγοράσθηκαν 40 λαγανίτσες και στις 6 & 7/01/2018 δεν αγοράσθηκε καμία. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα θα έπρεπε να πεταχτούν οι 13 λαγανίτσες στις 5/01/2018 και στις 6 & 7/01/2018 να μην πουληθεί κανένα απολύτως σάντουιτς με λαγανίτσα. Συνεπώς, αποδεικνύεται ότι οι ποσότητες των παραπάνω ειδών που αγοράσθηκαν στις 5/01/2018 κάλυψαν τις ανάγκες τριών ημερών (5, 6 & 7/01/2018).

Όσον αφορά τις πίτες και τις μπαγκέτες, ο έλεγχος προσδιόρισε ποσοστό φύρας 3%, δεδομένου ότι πρόκειται για κατεψυγμένα προϊόντα, τα οποία μπορούν να διατηρηθούν για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επειδή, από την επισκόπηση των διαθέσιμων στοιχείων προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε, προς όφελος της προσφεύγουσας, τα ανωτέρω ποσοστά φύρας, βασιζόμενος κυρίως στα λογιστικά της αρχεία και στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Έλαβε υπόψη του δε μόνο τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των σάντουιτς και των μερίδων, χωρίς να συμπεριλάβει κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων την αξία των κρεατικών τα οποία βάσει τιμοκαταλόγου, πωλούνταν σε τεμάχια (σκέτα).

Επειδή αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους, λόγω της σημαντικής μείωσης στην κατανάλωση, η επιχείρηση προέβαινε σε ειδικές προσφορές, για την προσέλκυση πελατών, δεν προσκομίζονται συγκεκριμένα στοιχεία που να τον αποδεικνύουν. Ο έλεγχος ορθώς έλαβε υπόψη του μόνο τις προσφορές που αναγράφονταν στον τιμοκατάλογο που τέθηκε στη διάθεσή του από την προσφεύγουσα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες,

Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας περί έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση

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

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αναφέρουμε ότι η εν λόγω αρχή, όπως εξειδικεύεται στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου, δεν επιτρέπει στη Διοίκηση να καταλογίζει «αναδρομικά» φόρους σε περίπτωση μεταβολής της ερμηνείας ισχύοντος νόμου, εάν επί μακρό χρονικό διάστημα ακολούθησε διαφορετική ερμηνεία και πρακτική. Απαραίτητη προϋπόθεση, όμως, είναι η ύπαρξη καλής πίστης στους εκ των υστέρων βαρυνόμενους ότι δεν υπείχαν φορολογική υποχρέωση ή υπείχαν μικρότερη. Η πίστη τους όμως αυτή θα πρέπει να θεμελιώνεται σε μακρόχρονη συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης, η δε ομοιόμορφη αυτή συμπεριφορά θα πρέπει να εκδηλώνεται με θετικές πράξεις και όχι με παραλείψεις. Οι θετικές ενέργειες είναι δυνατόν να συνίστανται σε ερμηνευτικές εγκυκλίους, έγγραφες απαντήσεις των αρμοδίων οργάνων, εκθέσεις ελέγχου κλπ. Εν προκειμένω, από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι υφίσταται τέτοια μακρόχρονη συμπεριφορά της φορολογικής αρχής, εκδηλωμένη με θετικές, έγγραφες ενέργειες (ΣτΕ 2828/2016, 1195/2016, 3173/2014 Ολομ.).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 230.377,59€ πλέον Φ.Π.Α. 54.361,46€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	27.180,73€

Υπ' αριθ.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 203.609,80€ πλέον Φ.Π.Α. 47.895,83€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	23.947,92€

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορ.έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό
Μείωση ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα	231.145,31€

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	4.273,69€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.136,85€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.410,54€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολ. περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	54.361,46€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογ. περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	47.895,83€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.