



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.12.2022

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

Αριθμός απόφασης: 2337

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης:

α) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019

β) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019

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

ε) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

στ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

ζ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

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

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου/1 -2 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία (ψητοπωλείο) πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της, ήτοι μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου, για το διάστημα 26/06/2018 έως 31/03/2019 και 20/04/2019 έως 30/06/2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13§2 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1η' & 2ε' του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ.**2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 30.504,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 255.419,63€, πλέον Φ.Π.Α 61.008,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ.**2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 21.063,74€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 220.104,62€, πλέον Φ.Π.Α 42.127,49€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ..

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 24.928,55€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 12.464,28€, ήτοι συνολικό ποσό 37.392,83€, κατόπιν 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 Κ.Φ.Δ., σε 609.696,45€, έναντι 354.278,58€ βάσει δήλωσης.

Με την με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 56.139,01€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 28.069,51€, ήτοι συνολικό ποσό 84.208,52€, 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 Κ.Φ.Δ., 635.609,80€, έναντι 415.388,87€ βάσει δήλωσης β) προσθήκης λογιστικών διαφορών καθαρής αξίας 13.691,63€.

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. Κατερίνης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 292,01€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 61.008,71€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της σε 609.698,20€, 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 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 42.127,49€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της σε 635.493,49€, 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 09.06.2022 εκθέσεων ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, σε εκτέλεση της υπ' αρ.2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρία για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, 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' (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) & γ' (τα λογιστικά αρχεία δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή μετά από σχετική πρόσκληση) της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 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. Κατερίνης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Υπέρβαση εξουσίας και αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων για την πραγματοποίηση μερικού ελέγχου φορολογικού έτους 2018 και 2019, λόγω έλλειψης κοινοποίησης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- 2) Άρνηση της ουσίας του επίδικου φόρου και προστίμου. Πράξη πλημμελώς αιτιολογημένη. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου.
- 3) Παραβίαση ουσιώδους τύπου. Υπέρβαση εξουσίας. Μη τήρηση των προϋποθέσεων και κριτηρίων των άρθρων 28 ν.4172/2013 και 27 ν. 4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων.
- 4) Εσφαλμένος προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων. Μεθοδολογικές πλημμέλειες αναφορικά με την προσδιορισθείσα φύρα.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο 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 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.

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 Α 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 Κ.Φ.Δ. 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 Κ.Φ.Δ.: «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 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 εμμέσου προσδιορισμού): «..... Άρθρο 5- Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου 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, μία εκ των οποίων (η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών) εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώ οι τεχνικές ελέγχου 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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι ο αρμόδιος ελεγκτής στις 22.02.2022 με το με αρ. πρωτ./2022 έγγραφό του εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας εταιρίας της προσφεύγουσας εταιρίας των φορολογικών ετών 2018-2019 με την χρήση της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' αρ. 27§1 του Ν. 4174/2013), την οποία και ενέκρινε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης. Αναφορικά δε με τον

επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρίας περί μη κοινοποίησης της απόφασης ή έστω, εν προκειμένω, της εισήγησης-έγκρισης εφαρμογής εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ούτε από την κείμενη νομοθεσία αλλά ούτε και από τις εκδοθείσες εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης προκύπτει τοιαύτη υποχρέωση. Σε κάθε περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε γνώση σχετικά με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, τόσο με το με αρ. πρωτ...../15.02.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζητούνταν πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης (μερίδες ανά φιάλη, ποσοστά φύρας, δεδομένα τιμοκαταλόγου) όσο και με το με αρ.2022 σημείωμα γνωστοποίησης αποτελεσμάτων άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., που της κοινοποιήθηκε στις 13.04.2022.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί υπέρβασης εξουσίας και αναρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων λόγω ανυπαρξίας και μη κοινοποίησης αιτιολογημένης απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

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.....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. .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) 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. 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...

Α. 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.

Β. 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 από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, για το φορολογικά έτη 2018-2019 εξέδωσε την υπ' αρ.2021 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρούμενων 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 επιχείρησης στα εν λόγω έτη.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (σχετ. οι υπ' αρ./2019/4711,/2018/4711,/2019/4711 &/2018/4711 Π.Ε.Π.), με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Περαιτέρω, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία της ΦΗΜ με αρ. μητρώου, για το διάστημα 26/06/2018 έως 31/03/2019 και 20/04/2019 έως 30/06/2019

κρίθηκε ότι πληρούται και η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, λαμβάνοντας υπόψη τις κείμενες διατάξεις, εξετάζοντας τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας και ύστερα από την έγκριση του Προϊσταμένου της (σχετ. η υπ' αρ. πρωτ./23.02.2022 εγκριτική απόφαση), προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της με την μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' παρ. 1 άρθρου 27 του ν.4174/2013).

Επειδή, από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις, οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (περιπτώσεις β' & γ' της παρ. 1) που πληρούνται, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας, βάσει έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Η εφαρμογή τους δε, η οποία αποτυπώνεται αναλυτικά στις επισυναπτόμενες επί της οικείας έκθεσης ελέγχου καταστάσεις (1 έως 3 για το φορολογικό έτος 2018 και 4 έως 6 για το φορολογικό έτος 2019), έγινε σύμφωνα με τις εκδοθείσες από την φορολογική διοίκηση εγκυκλίου, χωρίς να καταλείπονται αμφιβολίες και κενά σχετικά με τα προϊόντα που ελέγχθηκαν την ποσότητα αυτών και τον υπολογισμό των πωληθέντων μερίδων, σε αντίθεση με τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, υπέρβασης εξουσίας και μη τήρησης των προϋποθέσεων και κριτηρίων των άρθρων 28 ν.4172/2013 και 27 ν. 4174/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ «.....*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 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 τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. 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 Α1008/2020 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, 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 από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης δεν παρέχεται ουδεμία αιτιολογία αναφορικά με την σύγκριση των αγορασθέντων προϊόντων, βάσει των τιμολογίων αγοράς. και την αντίστοιχη δήλωση των εισοδημάτων της. Πιο συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ούτε το περιεχόμενο των τιμολογίων αγοράς (ποσότητες και είδη που αγοράστηκαν) ούτε και η ποσότητα κατανάλωσης σε κάθε προϊόν. Περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρία αμφισβητεί το ποσοστό φύρας που προσδιόρισε ο έλεγχος (10%) αναφέροντας ότι στα είδη φαγητού και στον καφέ αυτή ανέρχεται σε ποσοστό

τουλάχιστον 35% και 20% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα, διατείνεται ότι η φύρα στην πώληση ποτών ανέρχεται σε ποσοστό 25%, ενώ στην μπύρα από βαρέλι αυτή είναι μεγαλύτερη του 30%.

Επειδή στο 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 από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προκύπτουν τα ακόλουθα: Στο πλαίσιο εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, η φορολογική αρχή απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρία το με αρ. πρωτ./15.02.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζητούσε την συμπλήρωση των εντύπων τιμοκαταλόγου για τα είδη που διέθετε προς πώληση τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018-2019. Επιπρόσθετα, με το ίδιο έγγραφο ζητούσε από την προσφεύγουσα να της παράσχει πληροφορίες αναφορικά με τον αριθμό των μερίδων ανά φιάλη (κρασιού/ποτού), τα ποσοστά φύρας στον καφέ, στην σοκολάτα στα ποτά και το φαγητό, καθώς και σχετικά με το πόσα γραμμάρια πορτοκάλια χρειάζονται για ένα φυσικό χυμό. Βάσει δε των απαντήσεων της προσφεύγουσας, οι οποίες επαληθεύτηκαν (ως προς τις δηλωθείσες τιμές) με τα αρχεία txt του φορολογικού μηχανισμού, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις πωληθείσες μερίδες ανά είδος, λαμβάνοντας υπόψη ποσοστό φύρας 10%, παρόλο που η προσφεύγουσα δεν είχε δηλώσει στον έλεγχο κανένα ποσοστό φύρας. Αντιρρήσεις δε ως προς τον υπολογισμό της φύρας δεν υποβλήθηκαν ούτε με το με αρ. πρωτ./2022 έγγραφο που κατατέθηκε στην φορολογική αρχή στις 05/05/2022 από την προσφεύγουσα, ως απάντηση στο με αρ. υπ' αρ.04.2022 σημείωμα γνωστοποίησης αποτελεσμάτων της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Επειδή, οι αγορές σε ποτά μετατράπηκαν σε πωλήσεις χωρίς να υπολογιστούν τα κοκτέιλ, και σπέσιαλ ποτά, από τα οποία προκύπτουν παραπάνω ποτά ανά φιάλη. Επιπλέον όσον αφορά τον καφέ τύπου εσπρέσο δεν έγινε διαχωρισμός σε καπουτσίνο και εσπρέσο που σύμφωνα με την προσφεύγουσα έχουν διαφορετική τιμή.

Επειδή, οι πωληθείσες μερίδες ανά είδος προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, βάσει των τιμολογίων αγοράς της επιχείρησης σε συνδυασμό με τις απαντήσεις που δόθηκαν από την προσφεύγουσα, αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας της, χωρίς να απαιτείται η αναλυτική καταγραφή όλων των τιμολογίων επί της οικείας έκθεσης ελέγχου. Η εταιρία σε κάθε περίπτωση εφόσον αμφισβητεί την ορθότητα υπολογισμού των μερίδων όφειλε να προσκομίσει στοιχεία, που να αποδεικνύουν τα υπολογιστικά σφάλματα της φορολογικής αρχής.

Επειδή κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣΤΕ 2936/1988 7μ, ΣΤΕ 3455/1955, 3538, ΣΤΕ 3422/1991)».

Επειδή τα επιπλέον ποσοστά φύρας που επικαλείται η προσφεύγουσα, ελλείψει στοιχείων που να τα επιβεβαιώνουν, δεν δύναται να γίνουν αποδεκτά και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

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

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και υπολογιστικών ασφαλμάτων, τα οποία επιδρούν δυσμενώς στη διαμόρφωση των καταλογισθέντων φόρων και προστίμων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./1-2/.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη συμμόρφωση με τις κατ' άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις (Πρόστιμο άρθρου 54§§1η' & 2ε' του Κ.Φ.Δ.)	2.500,00€

Υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 255.419,63€	30.504,00€

πλέον Φ.Π.Α. 61.008,00€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	
---	--

Υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 220.104,62€ πλέον Φ.Π.Α. 42.127,49€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	21.063,74€

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

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	24.928,55€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	12.464,28€
Σύνολο φόρου για καταβολή	37.392,83€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	56.139,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	28.069,51€
Σύνολο φόρου για καταβολή	84.208,52€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

	Ποσό για καταβολή
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	292,01€
Κύριος φόρος	61.008,71€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικού περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό για καταβολή
Κύριος φόρος	42.127,49€

Επί του οφειλόμενου φόρου 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 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.