



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/12/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2258

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής 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 πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της 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 2016

β) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

γ) της υπ' αριθ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.ΕΙ 2022 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρίας που κατατέθηκε στην υπηρεσία μας.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

8. 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ συμπληρωματικού υπομνήματος 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 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία (ψητοπωλείο) πρόστιμο ποσού 12.809,38€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 110.967,00€, πλέον Φ.Π.Α. 25.618,76€, 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 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 17.309,91€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας 8.654,96€, ήτοι συνολικό ποσό 25.964,87€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της με βάση την έμμεση τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών σε συνδυασμό με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Ν. 4174/2013, σε 397.923,50€, έναντι 286.956,50€ βάσει δήλωσης β) προσθήκης λογιστικών διαφορών

καθαράς αξίας 1.762,23€, λόγω μη εξόφλησης τριών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) 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 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 266,09€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 25.618,76€, λόγω προσθήκης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 110.967,00€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών σε συνδυασμό με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2022 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.2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρία για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, 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, σε συνδυασμό με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, οι οποίες 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) Απαγορευμένη αναδρομική επιβολή φορολογικού βάρους –Εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών– Υπέρβαση αντικειμένου εντολής ελέγχου- Πλημμελής κατά περιεχόμενο εντολή.
- 2) Μη νόμιμη η προσφυγή του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης δια της χρησιμοποίησης κάθε διαθέσιμου στοιχείου και έμμεσων μεθόδων.
- 3) Παράνομες οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και οι ερειδόμενες σε αυτές προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε παρότι φέρει το σχετικό βάρος. Σε κανένα σημείο των οικείων εκθέσεων ελέγχου δεν παρατίθεται η διαδικασία που ακολουθήθηκε, ούτε αναφέρεται το είδος, η ποσότητα και η τιμή μονάδας των προϊόντων για τα οποία παραλείφθηκε η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης.

- 4) Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθότι ο έλεγχος υπέπεσε σε υπολογιστικά σφάλματα, τα οποία επιδρούν δυσμενώς στη διαμόρφωση των καταλογισθέντων φόρων και προστίμων.
- 5) Μη ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

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

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρία, τίθεται ζήτημα υπέρβασης του αντικειμένου της εντολής ελέγχου.

.

Επειδή, η με αρ.2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης εκδόθηκε συμφώνως με τα οριζόμενα στο άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (σελ. 29-30) προκύπτει ότι ο αρμόδιος ελεγκτής, αφού διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ζήτησε και έλαβε την έγκριση του προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για το φορολογικό έτος 2016 με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, σε συνδυασμό με την έμμεση ελεγκτική μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς των συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' αρ. 27§1 του Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρία θέτει ζήτημα αντισυνταγματικότητας, λόγω αναδρομικής εφαρμογής της Ε2016/2020 εγκύκλιου και της Α. 1008/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Επειδή, από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι κατά το φορολογικό έτος 2016 ο νόμος 4174/2013 βρισκόταν ήδη σε ισχύ, δεν τίθεται θέμα αναδρομικότητας ως προς την εφαρμογή τόσο της Α1008/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ όσο και της Ε2016/2020 εγκύκλιου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί αναδρομικής εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, υπέρβασης της εντολής ελέγχου και πλημμέλειας αυτού σε ό,τι αφορά την μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της περίπτωσης δ' του άρθρου 27§1 του Κ.Φ.Δ. (σχέση της τιμής πώλησης προς των συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο 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: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 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 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. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση

ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης..... 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 σύννοψη, 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.....

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 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 αναιτιολογήτως προσέφυγε στη χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου (και συγκεκριμένα με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία και την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών) κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε την υπ' αρ.2021 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας. Ακολουθώντας, 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 στα εν λόγω έτη.

Επειδή από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2016 υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση, με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Α/Α-Έτος-ΔΟΥ	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΑΠΟ)	Ελεγχόμενη Περίοδος (ΕΩΣ)	Έτος Αναφοράς	Ποσό Προστίμου	Παράβαση
.....	01/01/2016	31/12/2016	2016	250,00	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 την έγκριση του Προϊσταμένου της, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματός της με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και με την μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' παρ. 1 άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.).

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.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι ο έλεγχος νόμιμα και αιτιολογημένα προέβη στη χρήση των οικείων έμμεσων μεθόδων ελέγχου, όλως παρανόμως και εσφαλμένως αυτός διενεργήθηκε με την εφαρμογή της ελεγκτικής μεθόδου της κλειστής αποθήκης, καθώς πρόκειται για ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία και αποκλειστικά λιανικές πωλήσεις.

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα που προήλθαν από την πώληση των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας, τα οποία αγοράζονται και πωλούνται αυτούσια, χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ήτοι έλαβε υπόψη τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους, τις οποίες και σύγκρινε με τις αντίστοιχες πωλήσεις. Αυτό κατέστη δυνατό, δεδομένου ότι υπήρχαν διαθέσιμα τόσο τα στοιχεία των πωλήσεων ανά είδος, ποσότητα και αξία, λόγω των κατασχεμένων αρχείων ΕΑΦΔΣΣ, όσο και των αγορών

Επειδή, η επιχείρηση λόγω της φύσης της (εμπορία ευπαθών ειδών με μικρή διάρκεια ζωής) δεν

διατηρεί αποθέματα από τις παρελθούσες χρήσεις, ούτε τα μεταφέρει στις επόμενες. Ως εκ τούτου, το κόστος πωληθέντων της προσδιορίζεται αποκλειστικά από τις αγορές της περιόδου. Εξάλλου, αν όντως υπήρχαν αποθέματα έναρξης ή/και λήξης τα οποία επηρέαζαν το λογιστικό αποτέλεσμα, η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα αποτύπωσής τους στα οικεία φορολογικά έντυπα. Επιπλέον, εάν η προσφεύγουσα οντότητα έκρινε απαραίτητη τη διενέργεια απογραφής, θεωρώντας ότι επηρέαζε το κόστος πωληθέντων της, θα την απεικόνιζε στα λογιστικά της αρχεία.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος λόγος περί αδυναμίας διενέργειας κλειστής αποθήκης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον 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 εμπειριστατωμένα 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 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 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. 4174/2013.1 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 ελέγχου, 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 και 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 ο προσδιορισμός φύρας σε ποσοστό 5% για όλα τα πωλούμενα στην επιχείρηση είδη είναι εσφαλμένος, ενώ ορθό θα ήταν να υπολογισθεί η φύρα σε ποσοστό 10%. Υπάρχουν πολλές αιτίες που σύμφωνα με την προσφεύγουσα συμβάλλουν στην περαιτέρω αύξηση του ποσοστού της φύρας, όπως ενδεικτικά είναι η φύρα της μεριδοποίησης και η απώλεια βάρους των κρεάτων κατά την προετοιμασία των γευμάτων. Στο ψωμί, ως ευπαθές είδος θα πρέπει να υπολογιστεί μεγαλύτερο ποσοστό φύρας ήτοι 20%, καθόσον η κατανάλωσή του την επόμενη μέρα από την αγορά του είναι απαγορευτική. Για την φύρα κρεάτων προσκομίζεται η από 05-12-2018 βεβαίωση του κ., κτηνιάτρου και συμβούλου επιχειρήσεων τροφίμων - επιθεωρητή συστημάτων διαχείρισης, σύμφωνα με την οποία, κατά μέσο όρο, η φύρα οστών στο χοιρινό κρέας, κυμαίνεται στο 20% και η απώλεια (φύρα) κρέατος κατά το ψήσιμο, κυμαίνεται από 35% έως 40%. Κατόπιν τούτου, η φύρα και απώλεια βάρους του κάθε είδους κρέατος δεν μπορεί παρά να ξεπερνά κατά πολύ περισσότερο το ποσοστό 30%, που δέχθηκε ο έλεγχος

Περαιτέρω, υποστηρίζεται ότι η φορολογική αρχή υπέπεσε σε σφάλματα αναφορικά με το βάρος των μερίδων, το οποίο κατά μέσο όρο ανέρχεται σε 262,50 γρ., αντί των 200 γρ. που χρησιμοποίησε ο έλεγχος. Προς απόδειξη αυτού προσκομίζεται η από 26.4.2022 επιστολή βεβαίας χρονολογίας του προμηθευτή, κρεοπώλη Ξάνθης (στη), που αφορά τις ποσότητες της μεριδοποίησης των κρεατικών.

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. Ξάνθης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ποσοστά απώλειας βάρους από μπρεζάρισμα, γκλασάρισμα, ψήσιμο ή βράσιμο ανάλογα με το είδος του κρέατος ή του ψαριού, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέθεσε στον έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρία (30% για τα κρέατα, 40% για τα αρνιά, 50% για τα θαλασσινά). Στα εν λόγω ποσοστά ο έλεγχος υπολόγισε ένα επιπλέον ποσοστό φύρας 5% λόγω λαθών στις παραγγελίες, ατυχημάτων κλπ, το οποίο κρίθηκε εύλογο για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται χρόνια στον χώρο της εστίασης. Ως προς το ψωμί, ο έλεγχος υπολόγισε ποσοστό φύρας 5%, το οποίο κρίθηκε εύλογο αν ληφθεί υπόψη ότι η κυκλοφοριακή ανανέωση των αποθεμάτων της (αγορές) ήταν συχνή, ήτοι 15 φορές το μήνα, γεγονός το οποίο συνεπάγεται ότι προσφεύγουσα εταιρία είχε την δυνατότητα άμεσης προμήθειας ψωμιού, χωρίς να απαιτείται η αγορά μεγαλύτερων ποσοτήτων από αυτές που χρειαζόταν, που στην συνέχεια θα υποχρεωνόταν να καταστρέψει λόγω ακαταλληλότητας.

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 το ποσοστό 20% που επικαλείται η προσφεύγουσα ως φύρα στο ψωμί, καθώς και το ποσοστό 10% για τα υπόλοιπα είδη κρίνονται ιδιαίτερα υψηλά
Ελλείπει δε στοιχείων που να επιβεβαιώνουν τον εν λόγω ισχυρισμό, αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή αναφορικά με το βάρος των μερίδων (μεριδοποίηση) από την φορολογική αρχή αυτό προσδιορίστηκε με κάθε εφικτό τρόπο, ήτοι βάσει δημοσίων και επίσημων αναρτήσεων στο

διαδίκτυο από τον βασικό προμηθευτή της επιχείρησης και βάσει υγειονομικών-αγορανομικών διατάξεων νόμου (που προβλέπουν ως βάρος ανά μερίδα τα 125 γρ), που χρησιμοποιήθηκαν ως συγκριτικά στοιχεία ελλείψει νέας σχετικής νομοθεσίας, λαμβάνοντας επίσης υπόψη και την ελάχιστη προτεινόμενη ποσότητα ανά μερίδα κρέατος από τον από 15-04-2019 αναρτημένο στην ιστοσελίδα της Ένωσης Εστιατορίων και Συναφών Αττικής πίνακα. Ο έλεγχος προσδιόρισε τη μερίδα του ψημένου προϊόντος σε 200γρ, βάρος που υπερβαίνει σε ποσοστό τουλάχιστον 65% την προσδιορισθείσα μερίδα.

Επειδή ο προμηθευτής της προσφεύγουσας, του οποίου την επιστολή επικαλείται η προσφεύγουσα επιχείρηση ως προς το βάρος των πωλούμενων μερίδων δεν είχε ανταποκριθεί στο με αρ. πρωτ.-2021 έγγραφο αίτημα της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (αρ.ηλεκτρ.κοιν.....) ισχυριζόμενος, (προφορικά κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας) ότι είναι αδύνατο να παράσχει κάποιο στοιχείο. Ο έλεγχος, επιχειρώντας να επιβεβαιώσει δειγματοληπτικά τα ποσά βάρους των μερίδων, που αναφέρονται στην από 26/04/2022 επιστολή του, αναζήτησε περαιτέρω στοιχεία τόσο από το δημόσιο προφίλ που διατηρεί ο εν λόγω προμηθευτής στα κοινωνικά δίκτυα (facebook) όσο και από την ιστοσελίδα της επιχείρησής του. Από την αναζήτηση αυτή δεν επιβεβαιώθηκαν τα αναγραφόμενα στην ανωτέρω επιστολή, η οποία και δεν ελήφθη υπόψη από τη φορολογική αρχή.

Επειδή το βάρος ανά μερίδα κρέατος σε μία επιχείρηση δεν μπορεί να μεταβάλλεται σημαντικά με το πέρασ των ετών, όπως αναπιολόγητα υποστηρίζει η προσφεύγουσα λέγοντας ότι οι αναρτήσεις στα κοινωνικά δίκτυα είναι πρόσφατες και δεν αφορούν το φορολογικό έτος 2016. Ωστόσο η ίδια η προσφεύγουσα επικαλείται την από 5/12/2018 επιστολή του κ., κτηνιάτρου και συμβούλου επιχειρήσεων τροφίμων- επιθεωρητή συστημάτων διαχείρισης, που αφενός, σύμφωνα με τα λεγόμενά της, θα πρέπει να θεωρηθεί ως ανεπίκαιρη και αφετέρου δεν αναφέρεται σε φύρα που επιβαρύνεται η προσφεύγουσα επιχείρηση (ψητοπωλείο), αλλά προγενέστερος χρήστης της συναλλακτικής αλυσίδας, ήτοι το κρεοπωλείο (φύρα σφαγίου χοίρου).

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,

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί ύπαρξης υπολογιστικών σφαλμάτων της φορολογικής αρχής, τα οποία επιδρούν δυσμενώς στη διαμόρφωση των καταλογισθέντων φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 58^α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη

έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα....»

Επειδή, στο άρθρο 62 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994, ΔΕφΑθ 1526/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, "Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ' αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕφΑθ). Όμοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ."

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά που συνθέτουν τις παραβάσεις αυτές, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ούτε ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση. Δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται, με αναφορά των συγκεκριμένων αγαθών (γευμάτων) που φέρεται ότι είχε πωλήσει ο προσφεύγων στους πελάτες του και για τα οποία παρέλειψε να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης.

Επειδή, από τις σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίου (Ε2015/2020, Α1008/2020, Ε2016/2020) για τις έμμεσες τεχνικές των περιπτώσεων α' και δ' του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, δεν προκύπτει

η επιβολή αυτοτελών προστίμων κατόπιν διαπίστωσης επιπλέον ακαθάριστων εσόδων λόγω εφαρμογής των εν λόγω έμμεσων τεχνικών.

Ως εκ τούτου, εφόσον ελλείπουν τα πραγματικά περιστατικά που να στοιχειοθετούν τις υπό κρίση παραβάσεις, η οικεία πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ.2022 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

β) την επικύρωση της υπ' αρ.2022 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

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 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Είδος παράβασης	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 110.967,00€ πλέον Φ.Π.Α. 25.618,76€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	12.809,38€	0,00€	-12.809,38€

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	17.309,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	8.654,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	25.964,87€

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 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό για καταβολή
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	266,09
Κύριος φόρος	25.618,76€

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.