



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1432

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Ν.4987/2022.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία κατά: α) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε η ζημία σε 67.277,85€ (έναντι δηλωθείσας ζημίας 147.174,65€), κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε καθαρή αξία **251.520,28€** (από 171.623,44€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

-β) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος, της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών (εστιατόριο, ψησταριά, ψαροταβέρνα), φόρος ύψους 19.202,67€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ποσού 9.601,34€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **28.804,01€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 251.520,28€ και ΦΠΑ (24%) **60.364,86€**, (από 171.623,44€ βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στο φορολογικό έτος 2017 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), δυνάμει της με αρ.08.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Από τον γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το υπό κρίση έτος 2017 πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εν λόγω επιχείρησης. Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 29.12.2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, λόγω του ότι ερείδονται σε κανονιστικές πράξεις (ΠΟΛ) που στηρίζονται σε αντισυνταγματική εξουσιοδοτική διάταξη (άρθρου 27 του ν.4987/2022).

2.Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/2014 καθώς τυγχάνει αναπαιτούμενη η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου με τη με αρ. 43/21.11.2023 απόφαση του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, εφόσον μπορούσε να εξαχθεί λογιστικό αποτέλεσμα από τα τηρούμενα βιβλία της.

3.Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη πραγματικά περιστατικά ως προς τα πωληθέντα παρασκευαζόμενα προϊόντα-φύρα παραγωγής (απομείωση) -καταστροφή εμπορευμάτων υπολόγισε εσφαλμένα το ποσοστό της προσδιορισθείσας φύρας και το βάρος των μερίδων σε γραμμάρια.

Για παράδειγμα το βάρος του κρέατος μειώνεται πάνω από 35% κατά την προετοιμασία και το ψήσιμο ή βράσιμο και του ψαριού και των Θαλασσινών πάνω από 40% κατά τον καθαρισμό (15%) και το ψήσιμο ή βράσιμο ή τηγάνισμα. Το βάρος ανά μερίδα σε ψάρια και θαλασσινά που σερβίρονταν απαιτούσε πάνω από 420-450gr νωπού προϊόντος. Επίσης, για μια μερίδα Μύδια Αχνιστά ή όστρακα απαιτούνταν περί τα 500gr μυδιών ή οστράκων με κέλυφος ενώ για μια μερίδα χταπόδι χρειάζονται 3 πλοκάμια από ένα χταπόδι βάρους 1,5-2 κιλών. Περαιτέρω, τα χταπόδια και τα καλαμάρια χρειάζονταν μια συγκεκριμένη διαδικασία προετοιμασίας

(απόψυξη, καθάρισμα, προετοιμασία) όπου όπως είναι φυσικό, χάνανε μεγάλο μέρος του αρχικού βάρους τους. Τα παστά Θαλασσινά σερβίρονταν σε μερίδα 200γρ.

Στις σαλάτες χωριάτικη και αγγουροντομάτα χρησιμοποιούνταν από 300γρ ντομάτα και αγγούρι με 150γρ κρεμμύδι και 100γρ πιπεριά (+ 80γρ φέτα στην χωριάτικη). Ενώ στις πράσινες σαλάτες 200γρ πράσινων λαχανικών (ρόκα, μαρούλι κλπ) με 100 γρ ντομάτα. Οι αλοιφές (τζατζίκι, μελιτζανοσαλάτα, τυροκαυτερή, ταραμάς σερβίρονταν σε μερίδες των 220-250γρ ενώ τα ψητά τυριά σε μερίδες των 150γρ. Οι μερίδα πατάτες τηγανητές και κολοκυθιών τηγανητών ήταν 300γρ που απαιτούσαν περί τα 480γρ νωπής πατάτας ή κολοκυθιού. Τα παστά θαλασσινά σερβίρονταν σε μερίδα 200γρ. Τα νωπά λαχανικά κατά την προετοιμασία τους, (καθάρισμα, κόψιμο) έχουν φύρα 10% του αρχικού τους βάρους ενώ η φύρα αυτή ξεπερνά το 40% κατά το ψήσιμο βράσιμο ή τηγάνισμα τους για την προετοιμασία για παρασκευές - συνοδευτικά. Επίσης θα πρέπει να σημειωθεί ότι σε πολλά πιάτα χρησιμοποιούνταν συνοδευτικά τέτοιες παρασκευές από λαχανικά κ.α. Όπως στα τυριά τηγανητά ή σχάρας χειροποίητη μαρμελάδα ντομάτας, σε κάθε μερίδα κρεατικών πατάτες τηγανητές και μια πίτα, σε όλες της μερίδες θαλασσινών και ψαριών ψητών ή τηγανητών, ένα λεμόνι 120-150γρ, ελαιόλαδο στις σαλάτες, ηλιέλαιο για τηγάνισμα.

Επίσης ποσοστό 15% περίπου όλων των πρώτων υλών δεν καταναλώνεται και απορρίπτεται στους κάδους, ιδιαίτερα τα ψάρια και τα Θαλασσινά δεν μπορούν να διατηρηθούν σε καλή ποιότητα πάνω από 43 ώρες στο ψυγείο ενώ τα αποψυγμένα θαλασσινά πάνω από 24 ώρες, ιδίως κατά τους καλοκαιρινούς μήνες όπου ήταν ο μεγαλύτερος όγκος δουλειάς της επιχείρησης και επιπλέον ποσοστό 5% του φαγητού δεν προσφέρεται προς πώληση λόγω κακής παρασκευής.

Επιπροσθέτως, ποσότητα περίπου 15% του εμφιαλωμένου νερού που αγοράζοταν καταναλώνονταν από το προσωπικό της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι η επιχείρηση λειτουργούσε καθημερινά τους Μήνες Μάιο έως Οκτώβριο και μόνο Σάββατο και Κυριακή τους υπόλοιπους μήνες, σε κατάστημα δίπλα ακριβώς στη θάλασσα, στην παραλία της Είχε 65 καθίσματα σε εξωτερικό χώρο δίπλα στη Θάλασσα μόνο με ομπρέλες και σκίαστρα για τον ήλιο και 15 καθίσματα στον εσωτερικό χώρο- σάλα, καθώς και 26 ξαπλώστρες στην άμμο για τους πελάτες που ήθελαν να γευματίσουν αργότερα. Είναι αντιληπτό ότι η λειτουργία της εξαρτιόταν σε μεγάλο βαθμό στις καιρικές συνθήκες καθώς ήταν αδύνατο να λειτουργήσει με αρκετή πελατεία όταν έβρεχε ή είχε πολύ αέρα ούτε και στον εσωτερικό χώρο καθώς οι τουρίστες δεν προτιμούσαν να κατέβουν στην παραλία αλλά να κινηθούν στο κέντρο του χωριού. Σε τέτοιες ημέρες ήταν υποχρεωμένη να απορρίψει ποσότητες έως και πάνω από 90% των πρώτων υλών καθώς θα ήταν ακατάλληλα προς κατανάλωση την επόμενη μέρα.

Επίσης, λόγω του γεγονότος ότι η επιχείρηση βρισκόταν δίπλα στη θάλασσα, ο εξοπλισμός της διαβρώνονταν πέραν του κανονικού με αποτέλεσμα να χρειάζεται σε ετήσια βάση είτε συντήρηση (ξύλινα έπιπλα) είτε ανανέωση με αγορά νέων. Επιπροσθέτως, για τους παραπάνω λόγους σε συνάρτηση με την οικονομική κρίση κρίθηκε ασύμφορη η λειτουργία της επιχείρησης και αποφασίστηκε το 2018 να σταματήσει την λειτουργία της.

-4.Εσφαλμένα υπολογίσθηκαν οι φορολογητέες εκροές βάσει των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική.

Παράλληλα δε αιτείται να κληθεί από την υπηρεσία μας κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν.4987/2022, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός

πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν.4987/2022 και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, της προσφεύγουσας) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της

Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος: «...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

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 Ν. 4987/2022 προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζόμενων 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, ότι οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο

εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4987/2022 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή, από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 Ν.4987/2022) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα. Συνεπώς, η ΠΟΛ. 1050/2014, ΠΟΛ. 1171/2013, ΠΟΛ. 1270/2013 , ΠΟΛ. 1259/2014 και Α 1008/2020 αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους

φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι 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.4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου".

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... "

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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, στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«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.4987/2022 (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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

5..... 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο βάσει γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά το ελεγχόμενο έτος τηρεί

απλογραφικά βιβλία. Στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ, με ημερομηνία θεώρησης 29.12.2023 προκύπτει ότι ο αρμόδιος ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ της προσφεύγουσας όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής της (εστιατόριο, ψησταριά, ψαροταβέρνα) στην και αξιολογώντας τα διαθέσιμα στοιχεία από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και αφού διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (εσόδων) που διαπιστώθηκε από προηγούμενους ελέγχους και της επιβλήθηκε από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής πρόστιμο του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022, με τις υπ' αριθμό πράξεις επιβολής προστίμων για το έτος 2017, ζήτησε με το από 21.11.2023 εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ. ../ 21.11.2023 έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για το ελεγχόμενο έτος με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, (περ. δ' αρθ. 27§1 του Ν.4987/2022)

Κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα πληρούσε τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2017 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών του, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί οποιοσδήποτε έλεγχος σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο & οντότητα, ο υπάλληλος πρέπει να φέρει εντολή ελέγχου, την οποία θα έχει κοινοποιήσει στο φορολογούμενο, πριν την έναρξη του ελέγχου.

Επειδή ωστόσο, από τη φορολογική αρχή είχε εκδοθεί αρχικά η με αρ.2019 η οποία τροποποιήθηκε με την με αρ./2023 ως προς τον τμηματάρχη με το ίδιο αντικείμενο ελέγχου και έτος και εξαιτίας αυτού του λόγου δεν ακυρώνονται οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς η προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση του ελέγχου που θα ακολουθούσε με την αρχική εντολή που

της κοινοποιήθηκε και η με αρ. πρωτ.2019 πρόσκληση άρθρου 14 του ν.4987/2022 που της κοινοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 71 παρ.1 του ν.4987/2022 και των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018, για δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων και μετέπειτα της κοινοποιήθηκαν τα με αρ.2023 αιτήματα παροχής πληροφοριών για τη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, αλλά ούτε και εξαιτίας προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, υποχρεούται η φορολογική αρχή να κοινοποιήσει την κατά το άρθρο 5 της Πολ.1050/2014, έγκριση του Προϊσταμένου περί επιλογής της έμμεσης μεθόδου. Στη συγκεκριμένη υπόθεση η έγκριση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής δόθηκε συμφώνως προς τις διατάξεις της Α 1008/2020, αφού κατά την εισήγησή του ο ελεγκτής πρότεινε την εφαρμογή της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 3^ο και 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την **Α. 1008/2020** με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022. 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.4987/2022... 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 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 σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 με θέμα: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

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 προσφεύγων, 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 προσφεύγων 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.....»

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.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Επειδή, εν προκειμένω τα έσοδα από την προσφεύγουσα, προέρχονται από την πώληση κρεατικών –θαλασσινών καθώς και ποτών κλπ.

Από τον τιμοκατάλογο που προσκομίσθηκε στην φορολογική αρχή, προέκυψαν οι αναλυτικές τιμές πώλησης ανά είδος αγαθών.

Εφόσον μπορούσε να προσδιοριστεί η ποσότητα του κάθε παραγόμενου προϊόντος και ήταν γνωστή η τιμή ανά μονάδα πώλησης μπορούσαν να υπολογιστούν και τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2017, από την πώληση κρεατικών-θαλασσινών και από την πώληση ποτών κλπ. υπολογίζοντας το ποσοστό φύρας σε κάθε εξεταζόμενο είδος όπως αποτυπώνονται στους συνημμένους στις υπό κρίση εκθέσεις πίνακες. Επίσης, σημαντική παράμετρο για την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου αποτελεί και το γεγονός ότι τα είδη των παραγόμενων προϊόντων είναι συγκεκριμένα και σχετικά περιορισμένα σε αριθμό, σύμφωνα με το μενού της επιχείρησης, ενώ οι τιμές των πωλούμενων προϊόντων ήταν σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου ελέγχου.

Η φορολογική αρχή για κάθε πωλούμενο προϊόν, ζήτησε με το με αρ. πρωτ.11.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4987/2022 από την προσφεύγουσα τα βασικά στοιχεία προσδιορισμού (το ποσό-βάρος ή την ποσότητα της μερίδας για κάθε είδος (φαγητό ή ποτό)

που πωλούνταν) τη βασική πρώτη ύλη που χρησιμοποιείται (αναλώνεται) κατά περίπτωση για την παρασκευή τους

Στη συνέχεια προσδιόρισε με βάση τις αγορές και αναλώσεις της προσφεύγουσας, τις ποσότητες σε κιλά (και εν συνεχεία σε γραμμάρια) των βασικών πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν - αναλώθηκαν κατά περίπτωση για την παρασκευή των βασικών προϊόντων με τις κάτωθι παραδοχές:

-Οι πίτες αποτελούν συνοδευτικό είδος στα πιάτα της και δεν υπολογίζονται από τον έλεγχο.

-Η μερίδα με μύδια σε καμία περίπτωση δεν αγγίζει την ποσότητα των 500γρ, ούτε η μερίδα του χταποδιού περιλαμβάνει 3 πλοκάμια όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα

-Οι πατάτες αποτελούν και συνοδευτικό κάποιων από τα πιάτα και για το λόγο αυτό το υπολογιζόμενο ποσοστό απώλειας αγγίζει το 50%.

-Το κατάστημα σερβίρει/πουλάει ντολμαδάκια γιαλαντζί για τα οποία ο έλεγχος δεν προχώρησε σε υπολογισμό τους ως πωληθέντες ποσότητες. Σημειώνεται ότι η επιχείρηση αγόρασε 45,3κιλά κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

-Ο έλεγχος δεν υπολόγισε τρίμμα τυρί φέτας 374,10 κιλών και ανθότυρο vacuum 300γρ και 500γρ συνολικής ποσότητας 47,52κιλών, ως συνοδευτικό σε σαλάτες, ψητές μελιτζάνες κλ.π. και ως μη αναγραφόμενα στον κατάλογο. Επίσης, ελληνική τρούφα 1,1 κιλό, βουβαλίσια ημίσκληρη φαντζόλα, 2,28κιλά, τυρί γκούντα 1,4κιλά, λευκό τυρί 9,90κιλών.

-Όλη η ποσότητα της φέτας υπολογίστηκε ως ψητή στην πιο χαμηλή τιμή του τιμοκαταλόγου.

Επίσης, δεν υπολόγισε γαλοπούλα καπνιστή 0,4 κιλά, μπέικον 2,10 κιλά, απάκι 1 κιλό, παστουρμάς 0,80 κιλά.

Οι ποσότητες αυτές παρά το γεγονός ότι είναι μικρές θεωρείται εύλογο να έχουν χρησιμοποιηθεί/πωληθεί κατά τα Σαββατοκύριακα των χειμερινών μηνών κατά τα οποία λειτουργούσε η επιχείρηση. Σημειώνεται πως κατά την περίοδο αυτές σε πολλά τιμολόγια χειμερινής περιόδου η συσκευασία είναι vacuums η οποία διατηρεί τα προϊόντα για μεγάλες χρονικές περιόδους.

Ο έλεγχος σε κάποιες περιπτώσεις όπως φρούτα, παγωτά, χυμοί, μπακαλιάροι, σουπιές έλαβε τιμές από ομοειδείς επιχειρήσεις.

Ο έλεγχος για τις ποσότητες της ρετσίνας υπολόγισε υψηλότερη φύρα 10% και έλαβε ως τιμή τιμοκαταλόγου την αντίστοιχη τιμή του χύμα κρασιού, αφού η προσφεύγουσα δεν έδωσε τιμή για το είδος αυτό.

Το ίδιο ισχύει για το κρασί (μπουκάλι) των 187ml. Η προσφεύγουσα, όπως η ίδια δήλωσε διατηρούσε ξαπλώστρες στην παραλία κατά την ελεγχόμενη περίοδο και θεωρείται εύλογο να πουλάει το είδος αυτό,

Ο έλεγχος δεν υπολόγισε ποσότητες ρυζιού 160κ, κριθαράκι 136κ, μακαρόνια 270 κιλών ως μη αναγραφόμενα στον κατάλογο, θεωρώντας τα ως συνοδευτικά πιάτων, ποσότητα από φακές, φασόλια μέτρια και φασόλια γίγαντες, ως μη αναγραφόμενα στον τιμοκατάλογο, ποσότητα 10,5 κιλών ντομάτας ως συνοδευτικό σε πιάτα, ενώ παράλληλα υπολόγισε φύρα 40% στις υπόλοιπες ποσότητες της ντομάτας ως ευαίσθητο προϊόν.

Στις ποσότητες του **ψαριού υπολογίστηκε φύρα 10%**, γιατί ως γνωστό τα ψάρια τιμολογούνται ακαθάριστα και προσφέρονται καθαρισμένα.

Για τα είδη ψαριών όπως σπάροι, λαυράκι, κεφαλάδες, λιθρίνια, σφυρίδα, τσαούσια, σαργοί, σκορπιοί, γοφάρια, σκαθάρια, στείρες, χιώνες, μουρμούρα, μελάνες υπολογίστηκε από τον έλεγχο η τιμή των 26,00€ ως ψαράκια τηγανητά διάφορα στον τιμοκατάλογο,

Δεν υπολογίστηκαν από τον έλεγχο η ποσότητα των αυγών, θεωρώντας ότι έχουν χρησιμοποιηθεί ως συνοδευτικά σε πιάτα,

Επίσης δεν υπολογίστηκε ποσότητα παγωτού σε σκόνη 20 λίτρων από τα οποία μπορούν να παραχθούν 620 μπάλες παγωτού, ως συνοδευτικό σε γλύκα της ελεγχόμενης.

Οι ποσότητες κρέατος (κοκορέτσι, καβουρμάς παραδοσιακός, σεφταλιά, εντόσθια, κοιλιά), υπογίστηκαν με 6,50€, στην χαμηλότερη τιμή του τιμοκαταλόγου.

Η ποσότητα χύμα μπάρας υπολογίστηκε στην χαμηλότερη τιμή του τιμοκαταλόγου

Ωστόσο στη συνέχεια η φορολογική αρχή αναμόρφωσε τα αρχικώς προδιορισθέντα έσοδα αφού λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας στο με αρ. πρωτ.-12-2023 απαντητικό σημείωμα στο με αριθμό ...-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα:

Όσον αφορά το πωληθέν προϊόν « μεζεδοκατάσταση» αξίας 14,50€ και «ατομικού πιάτου μεζέ» αξίας 2,00 η προσφεύγουσα τα συμπεριέλαβε στον τιμοκατάλογο, χωρίς ωστόσο να διευκρινίζει τα είδη που περιλάμβαναν τα πιάτα αυτά.

Αόριστα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το πιάτο συμπεριελάμβανε διαφορετικά έξι μενού (πιάτα) που περιείχαν (τυριά, γαρίδες, ψαράκια, φασόλια, μακαρόνια, χταπόδι, καλαμάρια και γενικά μαλάκια, αλοιφές, σαλάτες, όσπρια κλπ που συνοδεύονταν από ούζο, τσίπουρο, μπύρα, αξίας 14,50€ χωρίς να προσδιορίζει τη ποσότητα του κάθε είδους που περιείχε το κάθε πιάτο αξίας 2,00€ και την ποσότητα ποτού.

Οι φύρες υπολογίστηκαν από τον έλεγχο σε ποσοστό 40% για τα κρέατα/ψητά, ενώ για τα θαλασσινά σε ποσοστό 45%. Όσον αφορά τα ψάρια (γαύρος τηγανητός, σαρδέλα)σε ποσοστό 30%.

Ως προς τις ποσότητες των θαλασσινών, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις μερίδες στις φωτογραφίες στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης προσδιορίζοντας τις μερίδες κρεάτων/ψητών σε 300gr
Ενώ για τις πατάτες αυξάνει τη φύρα σε ποσοστό 60% κάνοντας μερικώς αποδεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

-Ως προς τις ποσότητες της φέτας, η φορολογική αρχή είχε λάβει υπόψη φύρα σε ποσοστό 20% και δεν υπολόγισε ποσότητες όπως, τρίμμα τυρί φέτας 374,10 κιλών, ανθότυρο vacuum 300gr και 500gr συνολικής ποσότητας 47,52 κιλών, ως συνοδευτικό σε σαλάτες, ψητές μελιτζάνες κλ.π. Επίσης, ελληνική τρούφα 1,1 κιλό, βουβαλίσια ημίσκληρη φαντζόλα, 2,28 κιλά, τυρί γκούντα 1,4 κιλά, λευκό τυρί 9,90κιλών.

-Όσον αφορά τις ποσότητες των φρούτων και των παγωτών ο έλεγχος δέχθηκε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αφού αυτά τα είδη δεν αποτελούσαν πωλούμενα είδη. Ομοίως δεν ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των εσόδων αγορές μπισκότων (ππι μπερ) 356,20 κιλών, ζάχαρης άχνης 110 κιλών και κακάο 27 κιλών, ως προσφορά του καταστήματος σε γλυκά τα οποία παρασκευάζονται από αυτά.

-Όσον αφορά την ποσότητα της ντομάτας προσαυξάνει τη φύρα σε ποσοστό 10% πέραν της ποσότητας των 10,5 κιλών ντομάτας που δεν προσμετρήθηκε στον προσδιορισμό των εσόδων .

Περαιτέρω ο έλεγχος έλαβε υπόψη και άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις όπως : «..... με Α.Φ.Μ.:, «.....» με Α.Φ.Μ.: ..»

Όσον αφορά το χύμα κρασί ο έλεγχος προσαύξησε τη φύρα σε ποσοστό 10%, αποδεχόμενη εν μέρει του ισχυρισμούς της προσφεύγουσας καθώς χρησιμοποιούνταν στη παρασκευή γευμάτων (πιάτων), ενώ διορθώνει τις τιμές στα προϊόντα ρετσίνας, σύμφωνα με όσα ισχυρίσθηκε στο υπόμνημά της και τέλος δέχεται τον ισχυρισμό της για απώλειες στα νερά σε ποσοστό 25%,

Ο έλεγχος, λοιπόν, αφού έκανε μερικώς δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας (με το με αρ. πρωτ.-12-2023 υπόμνημά της) διαφοροποίησε τα αρχικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα από 329.829,32, σε 311.885,15€ (καθαρή αξία 251.520,28€ και ΦΠΑ 60.364,86€) και τα κέρδη προσδιορίσθηκαν σε 8.852,27€, τα οποία συμψηφίσθηκαν με τις μεταφερόμενες ζημίες προηγούμενων ετών ύψους 76.130,12€, ήτοι συνολική ζημία σε 67.277,85€ (από 147.174,65€ βάσει δήλωσης) για το φορολογικό έτος 2017 ως κάτωθι:

	Ποσά σε (€)
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	251.520,28
Τέλη Παρεπιδημούντων	853,94
Τελικά Ακαθάριστα έσοδα	250.666,34
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ	243.496,28
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	7.170,06
ΠΛΕΟΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	1,682,21

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	8.852,27
ΜΕΙΟΝ ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	76.130,12
ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	67.277,85

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον ορθό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη τα κάτωθι:

α) Το γεγονός ότι πρόκειται για ζημιογόνο επιχείρηση

β) Τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν το υπό κρίση έτος 2017.

γ) Το ότι δεν διενεργούσε απογραφή στο τέλος του έτους, άρα δεν υπήρχαν αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης, οπότε όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών και εμπορευμάτων τεκμαίρεται ότι αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.

δ) Τις τιμές του τιμοκαταλόγου που η ίδια η προσφεύγουσα έθεσε στον έλεγχο

ε) το ποσοστό φύρας όλων των εξεταζόμενων ειδών όπως αποτυπώνονται στους πίνακες των εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ

στ) το με αρ.-2023_υπόμνημα απόψεων της προσφεύγουσας

ζ) τις φωτογραφίες της προσφεύγουσας από τα μέσα κοινωνικής δικτύωσης

Γενικά η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ευνοϊκότερα για την επιχείρηση δεδομένα με σκοπό τα αποτελέσματα που προσδιόρισε να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα.

Με τον τρόπο αυτόν προσδιορίστηκαν κατ' έλεγχο τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης από τον μετασχηματισμό σε τελικά αγαθά και πώληση που προέρχονται εκ των αναλωθέντων βασικών πρώτων υλών που εξετάστηκαν και εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020) τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με έμμεσο προσδιορισμό, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, εν προκειμένω, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει άρθρου 28 του ν.4172/2013 και την Ε.2016/2020, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, ορθώς έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., αφού, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που

προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά 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, ήτοι φορολογητέες εκροές 251.520,28€ και ΦΠΑ 60,364,86€ (έναντι των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών 171.923,44€).

Συνεπώς, δεν προκύπτει αδικαιολόγητη και παράνομη προσαύξηση φορολογητέων εκροών και αναλογούντος Φ.Π.Α. εκροών και μείωση φορολογητέων εισροών και αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται: «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».

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που ήδη εξετάσθηκαν από τη φορολογική αρχή και επαναπροβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29.12.2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία « και την επικύρωση: α) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσό σε €
Φορολογητέα ζημία που αναγνωρίσθηκε φορολογικού έτους 2017	67.277,85

β) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 -31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	ποσό σε €
Διαφορά φόρου	19.202,67
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	9.601,34
Σύνολο φόρου για καταβολή	28.804,01

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

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

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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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