



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/05/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1312

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ:

α) της υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

β) της υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

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

Επί της από 17/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης ποσού 37.647,19€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 48.752,67€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 24.376,34€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 73.129,01€. Η διαφορά φόρου οφείλεται στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 205.759,83€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 426.712,21€ έναντι δηλωθέντων ποσού 220.952,38€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Με την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 757,14€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 48.750,06€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 24.375,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 73.125,09€, λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων εκροών ποσού 205.759,83€ και φόρου αυτών 49.507,20€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 18/12/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η μη έκδοση ενός μόνο φορολογικού στοιχείου αποτελεί ήσσονος σημασίας παράβαση και δεν μπορεί να στηρίξει την υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές.
2. Παραβίαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως ορίζονται στη φορολογία εισοδήματος και στον ΚΦΔ.

4. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων.
5. Η φορολογική αρχή έπρεπε να λάβει υπόψη της τη μεταφερόμενη ζημία για να καταλήξει σε ορθά αποτελέσματα.
6. Ο προσδιορισμός ΦΠΑ είναι εσφαλμένος. Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή δε μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο φορολογούμενος. Παράνομος ο καταλογισμός του ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με έμμεση τεχνική.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το 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:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,....».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,.... 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... 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και το ΟΠΣ Taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποπέσει κατ' επανάληψη στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 και είχαν εκδοθεί οι υπ' αριθ./18.08.2017 και/31.08.2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εκτίμησε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι μη έκδοση ενός μόνο φορολογικού στοιχείου αποτελεί ήσσονος σημασίας παράβαση και δεν μπορεί να στηρίξει την υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές. Ωστόσο, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 27 ΚΦΔ ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και επιλέγεται το μεγαλύτερο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στο υπό κρίση φορολογικό έτος και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./18.08.2017 και/31.08.2017, με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/2013 προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «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, με την Α.1008/2020 (Β' 88) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, με το άρθρο 43 παρ. 2 εδ. β' του Συντάγματος ορίζεται ότι: «*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 την ανωτέρω κανονιστική πράξη 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 προβλεπόμενων 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 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής κατάστασης της φορολογούμενης οντότητας, δια της αναζήτησης πραγματικών εισροών και εκροών (χρήματος ή/και εμπορευμάτων) και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας, αλλά και των φορολογικών της δηλώσεων (πρβλ. ΔΕφΑθ 640/2021).

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 Α.1008/2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 27 παρ. 2 ν.4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο, 4^ο, 5^ο και 6^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα 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 14 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργάσιμων 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, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδεδιγμένες 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα*».

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. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «*...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 κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που

προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «**1.** Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς... **12.** Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος...».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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... **7.** Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «“Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων” είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α)... β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή...».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**1.** Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου

(«Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1088/2016 παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα: Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του Ν.4172/2013... Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο... Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του Ν.2238/1994... Χρόνος μεταφοράς ζημίας. Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημιές αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων... Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας. Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ.

(N.4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική). Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση. Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του Ν.2238/1994...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1047465 ΕΞ 2016 έγγραφο της ΓΓΔΕ έγινε δεκτό ότι εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιολόγος αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δηλαδή δεν χρειάζεται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημία.

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%...».

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

Επειδή, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/07.11.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του

προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγια του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183].

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής

των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 18/12/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ προκύπτει ότι οι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017, βάσει βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας (εστιατορίου), τα ακαθάριστα έσοδά της ανήλθαν σε 220.952,38€ και οι ζημιές της χρήσης σε 37.647,19€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι το ποσοστιαίο περιθώριο καθαρού κέρδους της επιχείρησης ήταν αρνητικό (-17,00%) στο έτος 2017.

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, με την υπ' αριθ. πρωτ./15.09.2023, η εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Με βάση τη μέθοδο αυτή, ως εκτενώς αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, λήφθηκαν δεδομένα για τις αγορές και τις ποσότητες πωλούμενων ειδών (κρέατα/θαλασσινά/ψάρια, σαλάτες/ορεκτικά και ποτά/αναψυκτικά) και λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες για τη λειτουργία της επιχείρησης που παρασχέθηκαν από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, ως απάντηση στην υπ' αριθ. πρωτ./12.08.2023 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων, για τις τιμές των πωλούμενων ειδών, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων για το έτος 2017, στο ποσό των 426.712,21€ έναντι δηλωθέντος ποσού 220.952,38€, δη διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη ποσού 205.759,83€ και η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 49.507,20€.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του όγκου πωλήσεων των εδεσμάτων προσδιόρισε το πλήθος αγορών στα είδη κρέατα/θαλασσινά/ψάρια, σαλάτες/ορεκτικά και ποτά/αναψυκτικά, επί των οποίων συνεκτίμησε απώλειες βάρους και λοιπή φύρα σε ποσοστό 10% - 50%, 5% - 50% και 5% αντίστοιχα, όπως εκτενώς καταγράφονται στην ενότητα 7.3.1.1 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος. Κατόπιν, προέβη στην αναγωγή των αγορασθέντων ειδών σε πωλούμενα είδη επί των οποίων εφάρμοσε τις τιμές καταλόγου και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4987/2022 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως ορίζονται στη φορολογία εισοδήματος και στον ΚΦΔ, διότι αφενός δεν προκύπτει ότι εξετάστηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/2013, ούτε αναγράφεται ότι εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της Α.1008/2020 αφετέρου δεν αιτιολογήθηκε η επιλογή της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής έναντι της αρχής των αναλογιών. Εντούτοις, ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ούτε από τις κανονιστικές αποφάσεις ΠΟΛ.1050/2014 (Β' 474) και Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) πηγάζει οποιοσδήποτε περιορισμός στην επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η δε απόφαση της έγκρισης του έμμεσου προσδιορισμού αποσκοπεί στη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος με την επιλογή της προσφορότερης τεχνικής. Περαιτέρω, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων διότι, όπως διευκρινίστηκε και με την εγκύκλιο Ε.2016/2020, η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά είδος και τον αριθμό των προϊόντων.

Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δύναται να εφαρμόσει περισσότερες από μία έμμεσες τεχνικές και ακολούθως, να συγκρίνει τα αποτελέσματα των προσδιορισμών (έμμεσων και γενικών διατάξεων) και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα να λάβει το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Εν προκειμένω, η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 4 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, με την υπ' αριθ./15.09.2023 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη ότι στο ελεγχόμενο έτος δηλώθηκαν ζημιές μεγάλου ύψους.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΕ και ΚΦΔ για τις έμμεσες τεχνικές ΦΠΑ προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου είναι πλημμελής, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη της κατάλογο που αφορά το έτος 2020. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναλυτικό τιμοκατάλογο φαγητού και ποτού έτους 2017.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι τιμές πώλησης λήφθηκαν σύμφωνα με το υπόμνημα του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας για τις τιμές πώλησης που υπέβαλε έπειτα από το υπ' αριθ. πρωτ./10.08.2023 αίτημα της ελεγκτικής αρχής για παροχή στοιχείων στο πλαίσιο του άρθρου 14 Ν.4987/2022, συνυποβάλλοντας σχετική υπεύθυνη δήλωση περί της ακρίβειας των προσκομισθέντων στοιχείων. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία συνυπέβαλε νέο τιμοκατάλογο με μειωμένες τιμές για τον οποίο όμως ουδέν στοιχείο προσκόμισε προκειμένου να αποδείξει την εγκυρότητά του. Τέτοια πρόσφορα στοιχεία είναι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης με αναγραφή των πωληθέντων εδεσμάτων προκειμένου να είναι εφικτή η συσχέτιση των τιμών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η φύρα ανέρχεται στα νωπά κρέατα κατά τη διαδικασία ψησίματος σε ποσοστό 40%, στα μεγάλα ψάρια σε ποσοστό 30%, στα μικρά ψάρια σε ποσοστό 40%, και στα ποτά 20%, ενώ η ελεγκτική αρχή έπρεπε να συνεκτιμήσει την απώλεια ψαριών και θαλασσινών λόγω βλάβης του ψυγείου συντήρησης (προσκομίζει δύο αποδείξεις πληρωμής ψυκτικού για την επισκευή), αλλά και την ίδια κατανάλωση σε καθημερινή βάση για τους εργαζόμενους. Μολοντί όμως, τα παρεχόμενα από το εστιατόριο είδη είναι ευπαθή και πιθανόν να υφίστανται κάποιες απώλειες κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, κατά κοινή λογική και πείρα, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο/κατάλληλο αποδεικτικό/δικαιολογητικό στοιχείο για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας, ώστε να διασφαλίζεται η ευχερής συσχέτιση των γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία δεδομένου ότι τα ποσοστά των αναλώσεων/φθορών/απωλειών δεν αναγράφονταν διακεκριμένα στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας. Εξάλλου, η ελεγκτική αρχή για την απώλεια βάρους των κρεάτων προσδιόρισε συντελεστή 40%, ήτοι ποσοστό ίσο με αυτό που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία. Περαιτέρω, για τα διατεθέντα είδη άνευ ανταλλάγματος (δωρεάν), η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ενώ για τα κατεστραμμένα προϊόντα σχετικό πρωτόκολλο καταστροφής ή άλλο αποδεικτικό/δικαιολογητικό στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία παραπονείται ότι δε διενεργήθηκε αυτοψία για ζύγιση μερίδων και ότι οι μερίδες φαγητού που προσφέρει είναι μεγαλύτερες από τις εφαρμοσθείσες με την έμμεση τεχνική. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι το βάρος των μερίδων στα πιάτα κρεάτων ανέρχεται σε 500 γραμμάρια, στις μερίδες ψαριών σε 500 γραμμάρια και στα ορεκτικά σε 400 γραμμάρια. Με δεδομένο ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας δεν παρείχε πληροφορίες κατά την ελεγκτική διαδικασία αναφορικά με το βάρος/μέγεθος των μερίδων ούτε αυτό αναγραφόταν στον προσκομισθέντα κατάλογο, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε το βάρος αυτών, συνεκτιμώντας τις αγορανομικές διατάξεις σε συνδυασμό με πληροφορίες από ομοειδείς επιχειρήσεις. Αναλυτικότερα, προσδιόρισε τις μερίδες ψημένου κρέατος στα 300 γραμμάρια και των ψαριών στα 350 γραμμάρια, των δε ορεκτικών στα 300 γραμμάρια, ήτοι εντός των ορίων των διδαγμάτων της κοινής πείρας. Περαιτέρω, ουδέν στοιχείο προσκομίζει η προσφεύγουσα εταιρεία από το οποίο να προκύπτει βάρος/μέγεθος μερίδων ουσιωδώς διάφορο από το προσδιορισθέν ανά είδος από την ελεγκτική αρχή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμελούς αιτιολογίας προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή έπρεπε να λάβει υπόψη της τη μεταφερόμενη ζημία ύψους 37.647,19€ για να καταλήξει σε ορθά αποτελέσματα. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2016 εμφάνισε ζημιές ύψους 49.494,78€ και όχι 37.647,19€ όπως αναφέρει. Σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.4172/2013, η ζημία δύναται να μεταφερθεί προς συμψηφισμό με τα κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη, ενώ με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1047465 ΕΞ 2016 έγγραφο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε ότι εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δίχως να απαιτείται η υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημιά. Ως εκ τούτου, η ελεγκτική αρχή όφειλε να αναγνωρίσει τη ζημία χρήσεως 2016, ως προκύπτει από την υπ' αριθ./2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν.4172/2013, ύψους 49.494,78€ και να τη συμψηφίσει με τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2017.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου υπολογισμού φορολογητέων κερδών προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών συνεπεία του επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων είναι μη νόμιμος διότι παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας του φόρου. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, ο οποίος πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. Επιπροσθέτως, με τη χρήση της έμμεσης τεχνικής της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης της προσφεύγουσας εταιρείας με την αναζήτηση πραγματικών εισροών (αγορών) και εκροών (πωλήσεων), σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της εντοπίστηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη (εκροή) η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης επιβολής ΦΠΑ προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./17.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ,
2. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

| ΑΝΑΛΥΣΗ | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|--------------------------------|---------------|---------------|-----------------------------|----------------------------|
| Κέρδη ή ζημιά | -37.647,19 € | 168.112,64 € | 168.112,64 € | 0,00 € |
| Ζημιά παρελθουσών χρήσεων | | | -49.494,78 € | -49.494,78 € |
| Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά | -37.647,19 € | 168.112,64 € | 118.617,86 € | -49.494,78 € |
| Φόρος που αναλογεί | | 48.752,67 € | 34.399,18 € | -14.353,49 € |
| Διαφορά φόρου προς καταβολή | | 48.752,67 € | 34.399,18 € | -14.353,49 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 | | 24.376,34 € | 17.199,59 € | -7.176,75 € |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή | | 73.129,01 € | 51.598,77 € | -21.530,24 € |

Υπ' αριθ./18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

| | |
|------------------------------------|-------------|
| Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου | 757,14 € |
| Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή | 48.750,06 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ν.4987/2022 | 24.375,03 € |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή | 73.125,09 € |

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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