



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 09 / 01 / 2025

Αριθμός απόφασης: 25

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με έδρα, κατά:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,

- της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθ. 85 του ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η οποία εδράζεται και έχει κύρια δραστηριότητα τις

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και σχετική ηλεκτρονική ενημέρωση περί έκδοσης σχετικής εντολής ελέγχου και τον αριθμό του συστημένου εγγράφου προς παραλαβή. Καθώς η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μόνο τα τηρηθέντα βιβλία, ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου με συστημένη επιστολή την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση περί προσκόμισης του συνόλου των λογιστικών αρχείων. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε επιπλέον στοιχεία, χωρίς ωστόσο να θέσει στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των λογιστικών αρχείων που της ζητήθηκαν, ούτε τα λογιστικά αρχεία «Ζ» των εν χρήσει ΦΤΜ και τα αρχεία «txt» από τους εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ.

Δεδομένου ότι σε προγενέστερο διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Σύρου τηνδιαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει δώδεκα (12) αποδείξεις λιανικής πώλησης και για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου και δεδομένου επίσης ότι δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή το σύνολο των λογιστικών αρχείων που ζητήθηκαν έπειτα από δύο προσκλήσεις, ο υπό κρίση έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. β' και γ' της παρ. 1 του άρθ. 28 του Ν.4172/2013, περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, και κατόπιν της με αριθ. πρωτ.απόφασης της Προϊσταμένης της φορολογικής αρχής, επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε (με συστημένη επιστολή και αντίστοιχη ηλεκτρονική ενημέρωση για παραλαβή του συστημένου) το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων και των προστίμων για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ.υπόμνημα της σύμφωνα με το οποίο επικαλέσθηκε ανωτέρα βία, καθώς τα δεδομένα του φορολογικού μηχανισμού που τηρούσε για τις χρήσεις 2018 και 2019, υπήρχαν αποθηκευμένα σε φορητό υπολογιστή όπου ήταν αδύνατο να ανακτηθούν (προσκομίζοντας και σχετική βεβαίωση τεχνικού) και ζητούσε στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος να διενεργηθεί με τις γενικές διατάξεις κι όχι με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ο έλεγχος κατόπιν σχετικής αξιολόγησης του υπομνήματός της ως αναφέρεται στην απόσχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 18 - 22), δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της και προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 8.505,66 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 4.252,83 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.758,49 €**.

- Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 33.204,13 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 16.602,07 €, ήτοι συνολικό ποσό **49.806,20 €**.

- Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 41.411,73 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 20.705,86 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **62.117,59 €**.

- Της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 58.995,04 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 29.497,52 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **88.492,56 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 79,74 €.

- Της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, ως άρθρο 85 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο λόγω μη διαφύλαξης και προσκόμισης στη φορολογική αρχή των αρχείων «txt» του εν χρήση ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου, για την περίοδο 01/01/2018 – 06/06/2019, ποσού **2.500,00 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράνομη και ανατιολόγητη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πληρώσεως των εκεί αναφερομένων προϋποθέσεων. Η φερόμενη ως διαπιστωθείσα παράβαση κατά το φορολογικό έτος 2018, καθώς δεν έχει κριθεί δυνάμει δικαστικής απόφασης, ουδόλως παρουσιάζει βαρύτητα τέτοια που να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις γενικές διατάξεις.

- Μη νόμιμες με συστημένες επιστολές οι κοινοποιήσεις της γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, των σχετικών προσκλήσεων για διάθεση λογιστικών αρχείων και των προσωρινών προσδιορισμών των φόρων, καθώς θα έπρεπε να είχαν γίνει ηλεκτρονικά.

- Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών. Λάθος υπολογισμός στην πραγματική τιμή της μερίδας και της φύρας.

- Παράνομη η προσθήκη των λογιστικών διαφορών για την χρήση 2019, όταν τα ακαθάριστα έσοδα έχουν προσδιορισθεί δυνάμει της εφαρμογής της μεθόδου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, (παρ. 1 του άρθρου 27 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [.....]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [.....]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [.....]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη

σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1293/2019**, με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους: Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ορίζουν 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.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, 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 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

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

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

...

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α)όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

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

γ)όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου

28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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, 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”, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον

προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

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. 4174/2013 (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:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ (ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων

1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: [.....]

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), 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, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 61 του ΚΦΔ (άρθρου 71 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 της ΓΓΔΕ μεταξύ άλλων διευκρινίζονται τα εξής:

«13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β' 478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν

είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του νέου ΚΦΔ, 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, εν προκειμένω στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ μπαρ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσεων 2018 και 2019, βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και σχετική ηλεκτρονική ενημέρωση περί έκδοσης σχετικής εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων με αναφορά στον αριθμό του συστημένου εγγράφου που απεστάλη από την φορολογική αρχή. Η προσφεύγουσα σε συνέχεια των ανωτέρω, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μόνο τα τηρηθέντα βιβλία, και ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου με συστημένη επιστολή την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση περί προσκόμισης του συνόλου των λογιστικών αρχείων. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε επιπλέον στοιχεία, χωρίς ωστόσο να θέσει στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των λογιστικών αρχείων που της ζητήθηκαν. Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 3 και 14 αυτής) η προσφεύγουσα δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων πάσης φύσεως για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, εκ του λόγου αυτού άλλωστε καταλογίσθηκε και η σχετική παράβαση του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Από την διενέργεια του ελέγχου όπως αναλυτικά παρατίθεται στην απόσχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 6-7) και καθώς διαπιστώθηκε ότι σε προγενέστερο διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Σύρου τηνη προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει δώδεκα (12) αποδείξεις λιανικής πώλησης και για την παράβαση αυτή είχε εκδοθεί η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου και καθώς επίσης δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή το σύνολο των λογιστικών αρχείων που ζητήθηκαν έπειτα από δύο προσκλήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. β' και γ' της παρ. 1 του άρθ. 28 του Ν.4172/2013 περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, και κατόπιν της με αριθ. πρωτ.απόφασης της Προϊσταμένης της φορολογικής αρχής, επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

Στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου με το με αριθ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να χορηγηθούν πληροφορίες όπως η τιμή πώλησης των προσφερόμενων ειδών, τους βασικούς προμηθευτές, το ποσοστό απώλειας (φύρας) και τους λόγους ύπαρξης του. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και παρείχε σχετικές πληροφορίες, ωστόσο λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο αρχικά των φορολογικών στοιχείων εξόδων, απαραίτητων για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, απεστάλησαν αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 του ν. 4987/2022 στους βασικούς προμηθευτές, οι οποίοι απέστειλαν στον έλεγχο τα σχετικά τιμολόγια πώλησης προς την προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Βάσει των δεδομένων που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος και των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, προέβη στον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων.

Όσον αφορά τους καφέδες, τα αναψυκτικά και τα οινοπνευματώδη ποτά και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, το μέσο περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου προσδιορίζονταν ως ποσοστό 3,25 (σελίδα 9-10 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), το οποίο ο έλεγχος τελικώς περιόρισε σε 1,75. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι ο έλεγχος υπολόγισε επί του κόστους πωληθέντων και φύρα ποσού 15%.

Όσον αφορά τα φαγητά (όπου μεταξύ των προσφερόμενων ειδών ήταν σαλάτα «cesars», τοστ και «banoffee pie») το μέσο περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους των πωλήσεων προσδιορίστηκε από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου σε 1,93, το οποίο ο έλεγχος περιόρισε σε 1,00. Περαιτέρω σημειώνεται ότι ο έλεγχος υπολόγισε επί του κόστους πωληθέντων φύρα ποσού 20%.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε Κόστος Πωληθέντων Χ (1 + περιθώριο Μικτού Κέρδους), ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	2018	2019
Κόστος Πωληθέντων (καφέδων, ποτών, αναψυκτικών)	178.444,69	204.977,79
(Φύρα) -15%	26.766,70	30.746,67
Τελικό Κόστος Πωληθέντων ελέγχου (καφέδων, ποτών, αναψυκτικών)	151.677,99	174.231,12
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου (καφέδων, ποτών αναψυκτικών)=ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ Χ (1+1,75)	417.114,46	479.135,58
Κόστος Πωληθέντων (φαγητών)	34.623,08	37.355,77
(Φύρα) -20%	6.924,62	7.471,15
Τελικό Κόστος Πωληθέντων ελέγχου (φαγητών)	27.698,46	29.884,62
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου (φαγητών)= ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ Χ (1+1,00)	55.396,93	59.769,23
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	472.511,39	538.904,82
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	310.711,85	288.887,15
Διαφορά εσόδων	161.799,54	250.017,67

Για την χρήση 2019 ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του καταχωρηθείσες δαπάνες ποσού 4.522,71 € καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα στοιχείο ως προς αυτές.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και προσδιόρισε κατόπιν της παρακάτω σύγκρισης τα φορολογητέα αποτελέσματα βάσει της εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και συγκεκριμένα :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	2018 ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	2018 ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	2019 ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	2019 ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	310.711,85	310.711,85	288.887,15	288.887,15
Διαφορά εσόδων βάση ελέγχου	60,65	161.799,54	0,00	250.017,67
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	310.772,50	472.511,39	288.887,15	538.904,82

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	213.067,77	213.067,77	242.333,56	242.333,56
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	135.116,91	135.116,91	162.743,43	162.743,43
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει δήλωσης	18.635,00	18.635,00	0,00	0,00
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει ελέγχου	0,00	0,00	4.522,71	4.522,71
Κέρδος /ζημία	-18.777,18	142.961,71	-111.667,13	138.350,54

Ως προς τον ΦΠΑ, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φόρου εκροών όπως αναλυτικά παρατίθεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 5 – 13).

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε (με συστημένη επιστολή και ταυτόχρονη ηλεκτρονική ενημέρωση για παραλαβή του συστημένου) το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων και των προστίμων για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ.υπόμνημά της σύμφωνα με το οποίο επικαλέστηκε ανωτέρα βία, καθώς τα δεδομένα του φορολογικού μηχανισμού που τηρούσε για τις χρήσεις 2018 και 2019, υπήρχαν αποθηκευμένα σε φορητό υπολογιστή όπου ήταν αδύνατο να ανακτηθούν (προσκομίζοντας και σχετική βεβαίωση τεχνικού) και ζητούσε στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος να διενεργηθεί με τις γενικές διατάξεις κι όχι με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται κατά βάση:

- Παράνομη και ανατιολόγητη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πληρώσεως των εκεί αναφερομένων προϋποθέσεων. Η φερόμενη ως διαπιστωθείσα παράβαση κατά το φορολογικό έτος 2018, καθώς δεν έχει κριθεί δυνάμει δικαστικής απόφασης, ουδόλως παρουσιάζει βαρύτητα τέτοια που να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις γενικές διατάξεις.
- Μη νόμιμες με συστημένες επιστολές οι κοινοποιήσεις της γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, των σχετικών προσκλήσεων για διάθεση λογιστικών αρχείων και των προσωρινών προσδιορισμών των φόρων, καθώς θα έπρεπε να είχαν γίνει ηλεκτρονικά.
- Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών. Λάθος υπολογισμός στην πραγματική τιμή της μερίδας και της φύρας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται τις με αριθ. αποφάσεις της υπηρεσίας μας, ως προς την φύρα καθώς επίσης ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έπρεπε να καταρτίσει πίνακα με τις τιμές αγοράς, τα γραμμάρια των μερίδων και τη φύρα των προϊόντων και με τον τρόπο αυτό να υπολογιστεί σωστά η φύρα, τα γραμμάρια των μερίδων και η πραγματική τιμή της κάθε μερίδας.
- Παράνομη η προσθήκη των λογιστικών διαφορών για την χρήση 2019, όταν τα ακαθάριστα έσοδα έχουν προσδιορισθεί δυνάμει της εφαρμογής της μεθόδου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα και σύμφωνα με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, αποφάσεις και οδηγίες της Διοίκησης, σημειώνονται τα εξής:

- Ως αναφέρθηκε ανωτέρω, στην προσφεύγουσα σε προγενέστερο διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Σύρου τηνδιαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδώσει δώδεκα (12) αποδείξεις λιανικής πώλησης και για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του αρθ. 58^Α του ΚΦΔ, περαιτέρω κατά τον υπό κρίση έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή το σύνολο των λογιστικών αρχείων που ζητήθηκαν ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. β' και γ' της παρ. 1 του άρθ. 28 του

N.4172/2013 χωρίς στις εν λόγω διατάξεις να γίνεται καμία αναφορά ότι για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης απαιτείται να υφίσταται δικαστική κρίση ως εσφαλμένα επικαλείται η προσφεύγουσα. Επίσης ως προς την μη προσκόμιση, η προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι ισχυρίζεται βλάβη στον σκληρό δίσκο του υπολογιστή και την μη δυνατότητα ανάκτησης όλων των αρχείων ωστόσο ως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 21 αυτής) από την πλευρά της αφενός δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου ούτε τα αρχεία για τα οποία αναφέρει ότι ανέκτησε μερικώς ειδικότερα ο έλεγχος αναφέρει ότι από τα τρία usb που απέστειλε, το ένα δεν είχε περιεχόμενο και τα άλλα δύο έχουν τα ίδια δεδομένα που είχε θέσει αρχικώς στον έλεγχο ήτοι από 07/06/2019-31/12/2019 χωρίς να θέσει υπόψη κανένα αρχείο .txt του εν χρήσει φορολογικού μηχανισμού με αριθμό για την περίοδο 01/01/2018-06/06/2019. Περαιτέρω δεν απέδειξε από την πλευρά της ότι μερίμνησε για την υποχρέωσή της να διαφυλάσσει τα λογιστικά της αρχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ και του ΚΦΔ ούτε άλλωστε προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δήλωσε απώλεια/καταστροφή της μνήμης του ΦΗΜ πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της περί ανωτέρας βίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

- Όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης κοινοποίησης των προσκλήσεων και του σημειώματος διαπιστώσεων σημειώνεται ότι κατά τον χρόνο διενέργειας του παρόντος ελέγχου ίσχυαν τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ως εκ τούτου η κοινοποίηση των εγγράφων του ελέγχου (γνωστοποιήσεων και προσκλήσεων) και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών πραγματοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας ήτοι με έναν από τους προβλεπόμενους τρόπους αποστολής που ορίζεται στις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4987/2022.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, απεστάλη με συστημένη επιστολή η υπ' αριθ. πρωτ.πρόσκληση - γνωστοποίηση), με την οποία γνωστοποιήθηκε η επιλογή προς έλεγχο και η υπ' αριθ. πρωτ.γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και επιπλέον έγινε e - ενημέρωση την 17/5/2023 στην ελεγχόμενη και την ίδια μέρα στον διαχειριστή με το οποίο ενημερώθηκαν ότι εκδόθηκε εντολή ελέγχου και τους αριθμούς συστημένων εγγράφων για να παραληφθούν από το ταχυδρομείο. Λόγω μη ανταπόκρισης, έγινε e - ενημέρωση στον διαχειριστή της ελεγχόμενης την 3/1/2024 και τηλεφωνική επικοινωνία με το λογιστικό γραφείο με το οποίο συνεργάζεται η ελεγχόμενη για να θέσουν στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. Λόγω του ότι έθεσε στην διάθεση του ελέγχου μόνο μέρος των τηρηθέντων βιβλίων απεστάλη εκ νέου με συστημένη επιστολή η υπ' αριθ. πρωτ. 2η πρόσκληση. Η ελεγχόμενη έθετε στην διάθεση του ελέγχου σταδιακά τα λογιστικά αρχεία που ζητήθηκαν πλην των λογιστικών αρχείων (Ζ των εν χρήσει ΦΤΜ, αρχεία txt από τους εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ). Κατά την διάρκεια του ελέγχου ισχυρίσθηκε ότι όταν σταμάτησε την δραστηριότητά της αποχώρησε από την εγκατάσταση αφήνοντας την εν χρήσει ΦΤΜ μέσα και δεν γνώριζε που βρίσκεται. Στο με αρ. πρωτ.υπόμνημα που απέστειλε κατόπιν αποστολής του υπ' αριθμ. πρωτ. Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, ισχυρίσθηκε ότι τα αρχεία της ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου από 1-708 για την περίοδο από 01/01/2018 έως 06/06/2019 είναι κατεστραμμένα και δεν ανοίγουν και έθεσε στην διάθεση του ελέγχου μόνο τα αρχεία από 709-836 για την περίοδο 07/06/2019 έως την 31/12/2019.

Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε και ενημέρωσε την προσφεύγουσα με όλους τους τρόπους (συστημένη επιστολή, ηλεκτρονική ενημέρωση, τηλεφωνική επικοινωνία με τον διαχειριστή και το λογιστικό γραφείο) στο πλαίσιο αυτό άλλωστε η προσφεύγουσα έλαβε γνώση και έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία που ζητήθηκαν πλην των λογιστικών αρχείων (Ζ των εν χρήσει ΦΤΜ, αρχεία από τους εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ). Η προσφεύγουσα επίσης έλαβε γνώση του υπ' αριθμ. πρωτ. Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά οι δύο προϋποθέσεις που πληρούσε για την

εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματός της και είχε την δυνατότητα να ανταποκριθεί και να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα αρχεία της ΕΑΦΔΣΣ, αλλά αντ' αυτού, στο με αρ. πρωτ.υπόμνημά της επικαλέστηκε ως ανωτέρω αναφέρθηκε ανωτέρα βία. Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

- Όσον αφορά τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα για την φύρα, αφενός οι επικαλούμενες αποφάσεις της ΔΕΔ δεν αναφέρονται σε ομοειδείς με την προσφεύγουσα επιχειρήσεις αλλά σε επιχειρήσεις εστίασης ενώ η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας αφορά υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ μπαρ και τα προσφερόμενα φαγητά είναι τοστ, κοτομπουκιές, σαλάτες και γλυκά τα οποία είτε αγοράζει έτοιμα, είτε απλώς ψήνει και τα προσφέρει στους πελάτες της χωρίς η δραστηριότητά της να αφορά κατά κύριο λόγο σε παρασκευή και παροχή γευμάτων και αφετέρου η προσφεύγουσα από την πλευρά της τόσο κατά την διαδικασία του ελέγχου όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι το ποσοστό φύρας είναι μεγαλύτερο από αυτό που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος.

- Ως προς τον τελευταίο ισχυρισμό της περί παράνομης προσθήκης λογιστικών διαφορών για την χρήση 2019, σημειώνεται ότι με την εφαρμογή της εν λόγου έμμεσης τεχνικής ελέγχου ήτοι της μεθόδου της αρχής των αναλογιών προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Ως εκ τούτου ως προς την εκπαισιμότητα των δαπανών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ. Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα για δαπάνες ύψους 4.522,71 ευρώ στο φορολογικό έτος 2019 δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα δικαιολογητικό έγγραφο/στοιχείο ως προς αυτές, ως εκ τούτου ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι εν λόγω δαπάνες από τον έλεγχο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ν.4172/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την επικύρωση των:

- με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019,
- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018,
- με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019,
- με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθ. 85 του ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	8.505,66
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ	4.252,83
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	12.758,49

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018)

Φ.Π.Α.

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	41.411,73
Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^A του ΚΦΔ	20.705,86
Σύνολο φόρου για καταβολή	62.117,59

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018).

Φορολογικό έτος 2019**ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	33.204,13
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ	16.602,07
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	49.806,20

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019)

Φ.Π.Α.

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	58.995,04
Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^A του ΚΦΔ	29.497,52
Σύνολο φόρου για καταβολή	88.492,56
Διαφορά Υπολοίπου φόρου για έκπτωση	79,74

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019).

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (ΑΡΘ. 85 ΚΦΔ)

Ποσό: 2.500,00 €

(ως η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της**

