



Υ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/02/2025

Αριθμός απόφασης: 289

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **..10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, γ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018**, δ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019**, του προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Το με ID συμπληρωματικό υπόμνημα αναρτηθέν στις 07-02-2025

7. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου

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

Επί της από **.....10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, (κοινοποιήθηκαν την 27/09/2024) καθώς και επί του με ID ...συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του, μειώθηκε η ζημία έτους και παρελθόντων ετών κατά 213.667,01€ για την προσφεύγουσα εταιρία (αναψυκτήριο), κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 340.207,24€, έναντι 176.089,94€ βάσει δήλωσης, (διαφορά **164.117,30€**) με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, α) δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013) ύψους 40.000,00€, λόγω μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων μέσω τραπεζής και β) αποσβέσεων (επίπλων και λοιπού εξοπλισμού) (βάσει του άρθρου 24 ν. 4172/2013) ύψους 9.549,31€.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου του, εξαλείφθηκε η ζημία έτους και παρελθόντων ετών κατά 287.285,10€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 22.172,46€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 11.086,23€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 33.258,69€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 377.020,32€, έναντι 214.978,88€ βάσει δήλωσης, (διαφορά 162.041,44€) με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών, α) αποσβέσεων (Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού) άρθρου 24 ν. 4172/2013 ύψους 3.957,35€ και β) φορολογικού προστίμου ύψους 4,55€.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018** του προϊσταμένου του ..., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 48,39€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 39.159,24€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 19.579,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 58.738,86€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 340.207,24€, έναντι 176.089,94€ βάσει δήλωσης, (διαφορά **164.117,30€**) με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019** του προϊσταμένουκαταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 36.264,56€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 18.132,33€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 54.396,99€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 377.020,32€, έναντι 214.978,87€ βάσει δήλωσης, (διαφορά 162.041,45€) με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου προς έκπτωση ποσού 48,39€ και.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 16.09.2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2018

και 2019, σε εκτέλεση της υπ'αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Προκειμένου να προσελκύσει πελάτες προέβαινε σε εκπτώσεις επί του τιμοκαταλόγου, είτε με την μορφή της έκπτωσης επί της τιμής είτε με την τακτική κεράσματος. Θα πρέπει να της αναγνωρισθεί ποσοστό έκπτωσης 20% επί συγκεκριμένων ειδών που κατά τη συνήθη πρακτική χορηγούνται υπό τη μορφή προσφοράς 1 + 1, π.χ. καφέδες και μπίρες (σχετ. η υπ' αριθ. 2457/2019 απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών). Επιπλέον, οι υπάλληλοί της κατανάλωναν σε καθημερινή βάση γεύματα και ροφήματα, ενώ δικαιούνταν και το προαναφερθέν δικαίωμα έκπτωσης.

Προς επίρρωση, συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή εκ νέου υπεύθυνες δηλώσεις μελών του προσωπικού που απασχολούσε στην επιχείρηση και αποδεικτικά υποβολής ΑΠΔ .

- Η φύρα που αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή, αποτελεί πράγματι μια εύλογη βάση για αρχή, αλλά δεν περικλείει όλες τις πραγματικές καταστάσεις λειτουργίας της επιχείρησης. Όμως, θα πρέπει α) να προστεθεί φύρα 5% σε όλα τα είδη που χρησιμοποιούνταν για την παρασκευή ροφημάτων (καφέδων κλπ) και ποτών και δεν πωλούνται συσκευασμένα (π.χ. μπίρες) β) να αναγνωριστεί ποσοστό φύρας 40% για τη σοκολάτα και τον φραπέ και 30% για όλους τους άλλους καφέδες, καθώς το ίδιο το προσωπικό, όπως είναι λογικό, κατανάλωνε καφέδες, κάθε καινούριο άτομο που αναλάμβανε την παραγωγή καφέδων έπρεπε να δοκιμάσει τα μηχανήματα, πάντα μένουν υπολείμματα αδιάθετα, τόσο στην συσκευασία του καφέ, όσο και στη μηχανή και λόγω υγρασίας υπάρχει καθημερινά μια ποσότητα απώλειας γ) να γίνει δεκτό ποσοστό φύρας 90% στα αναψυκτικά και τους χυμούς, καθώς ως επί το πλείστον χρησιμοποιούνται για την παρασκευή κοκτέιλ (σχετ. η υπ' αριθμ. 1155/2021 απόφαση της ΔΕΔ).

- Να αναπροσαρμοσθεί από τα 375 ml στα 400ml η μερίδα μπίρας.
- Για το φορολογικό έτος 2019 (βλ. σελ.52 της έκθεσης ελέγχου) παρατηρείται μια αντίφαση: τα νερά ΘΕΟΝΗ 0,5 Λ να πωλούνται σε καθαρή αξία τόσο 1,68 όσο και 0,44 ευρώ. Είναι δεδομένο ότι η πραγματική τιμή είναι η δεύτερη.
- Το έτος 2019, ιδιαίτερα σφοδρή κακοκαιρία έπληξε την περιοχή όπου βρίσκεται η επιχείρηση. Προς επίρρωση συνυποβάλλει υπεύθυνες δηλώσεις μελών του προσωπικού εκείνης της περιόδου, αλλά εκτυπώσεις ειδήσεων από ηλεκτρονικές εφημερίδες, για την κακοκαιρία και τις, συνεπεία αυτής, υλικές καταστροφές της περιοχής.

Δεδομένου, ότι δεν είναι ευχερής ο προσδιορισμός επακριβώς των καταστραφέντων ειδών, θα πρέπει να αφαιρεθεί ένα ποσοστό 20% επί των αγορών, καθώς στην αρχή του καλοκαιριού είχε ήδη πραγματοποιήσει σημαντικότερο ποσοστό αγορών ειδών, τα περισσότερα εκ των οποίων δεν πωλήθηκαν και καταστράφηκαν, ενώ τα beach bar δεν έχουν σημαντικούς χώρους αποθήκευσης.

Περαιτέρω, με το με ID συμπληρωματικό υπόμνημα που ανήρτησε στις 07-02-2025 στην εφαρμογή ενδικοφανών προσφυγών της Α.Α.Δ.Ε., συνυπέβαλε Α.Π.Δ. ετών 2018 και 2019, υπεύθυνες δηλώσεις υπαλλήλων της ότι τύγχαναν έκπτωσης 50% επί των πωλούμενων ειδών, κατάλογο των διατιθέμενων ειδών, εκτυπώσεις αναρτήσεων σε ειδησεογραφικούς ιστότοπους σχετικών με την κακοκαιρία.

Επειδή, στο άρθρο 27 ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024), 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, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:
α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) **όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή**
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο εισοδήματος της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, βάσει των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των ΠΟΛ. 1124/22-06-2015, 1036/2017, 1067/2018 (η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018 - 2019 τηρούσε διπλογραφικά βιβλία). Στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, (σελ. 42) του η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση έτη 2018 - 2019 είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις οποίες είχαν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου, ήτοι η με αρ. ... φορολογικού έτους 2018 και η με αρ. φορολογικού έτους 2019. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Ακολουθώντας, ο αρμόδιος ελεγκτής λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ της προσφεύγουσας όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής (αναψυκτήριο στην περιοχή), ζήτησε με εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ. ... έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με την τεχνική της αρχής των αναλογιών (mark up method) (πρώην περ. α' αρθ. 27§1 του Ν.4987/2022) περ. α' αρθ. 32§1 του Ν.5104/2024.

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Άρθρο 32. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε

εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

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

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 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 ΚΦΔ...

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 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 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 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 της φορολογουμένης 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 δύναται 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.»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

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

Επειδή, από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι τα έσοδα της προσφεύγουσας, προέρχονται από την πώληση (αναψυκτικά, ποτά (ουϊσκι, βότκα, τζιν κ.λπ), μπίρα, νερά κρασιά, καφέδες).

Για την εξεύρεση του συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους, οι τιμές αγοράς αντλήθηκαν από τις καρτέλες που απέστειλαν οι προμηθευτές της ελεγχόμενης, καθώς και από τις τιμές αγοράς που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν από την ελεγχόμενη.

Περαιτέρω από τον προσκομισθέντα τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας επιχείρησης εντοπίστηκαν οι τιμές πώλησης των βασικότερων πωλούμενων ειδών.

Τα δηλωθέντα έσοδα που προέρχονταν από τη διάθεση κρύων πιάτων και σάντουιτς (6.760,81€ για το φορολογικό έτος 2018 και 19.385,94€ για το φορολογικό έτος 2019 έγιναν

αποδεκτά.

Για τους καφέδες (espresso, cappuccino) υπολογίσθηκε διπλή δόση καφέ 18gr για κάθε ποτήρι και ποσοστό φύρας 10%, ήτοι 20gr ανά ποτήρι καφέ.

Για τους καφέδες (νες καφέ, φραπέ) υπολογίσθηκε δόση καφέ 10gr (δύο κουταλάκια γλυκού 5gr) για κάθε ποτήρι και ποσοστό φύρας 10%, ήτοι 11gr ανά ποτήρι καφέ.

Για τους καφέδες φίλτρου υπολογίσθηκε δόση καφέ 15gr (δύο κουταλιές σούπας) για κάθε ποτήρι και ποσοστό φύρας 10%, ήτοι 16,5gr ανά ποτήρι καφέ.

Για τον ελληνικό καφέ υπολογίσθηκε δόση καφέ 12gr (τρία κουταλάκια γλυκού) και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 13,2gr ανά ποτήρι καφέ.

Για τα ροφήματα σοκολάτας και freddoccino υπολογίσθηκε δόση 40gr για κάθε ποτήρι και ποσοστό φύρας 10%, κατ' επέκταση 44gr ανά ποτήρι.

Για τους χυμούς υπολογίσθηκαν τέσσερες μερίδες ανά λίτρο χυμού.

Για την μύρα υπολογίσθηκε η μέση μερίδα στα 375ml.

Για τα ποτά (ουίσκι, βότκα, τζιν κ.λ.π) ανά φιάλη των 700ml υπολογίσθηκαν 9 μερίδες (700 ml/80 ml)

Η τιμή πώλησης του νερού ΘΕΟΝΗ των 0.5L προσδιορίστηκε στα 0,44€ και του ξινού νερού των 0.5L στα 1,68€.

Ελλείπει αναλυτικότερων στοιχείων από τα οποία να προκύπτει η ποσοστιαία συμμετοχή των αναψυκτικών, ποτών(ουίσκι, βότκα ,τζιν κ.λ.π), μύρας, κρασιών, νερών, καφέδων στα συνολικά έσοδα ο έλεγχος έλεγξε τις δέκα μεγαλύτερες ημερήσιες πωλήσεις για τα έτη 2018 και 2019. Βάσει αυτών, το ποσοστό των πωλήσεων ποτών, αναψυκτικών, νερών και καφέδων ανερχόταν σε **95,91%** και **90,53%** επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, ενώ το ποσοστό των πωλήσεων κρύων πιάτων και σάντουιτς ανερχόταν σε **4,09%** και **9,47%**. επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων αντίστοιχα.

Δεν έγιναν αποδεκτά τα προτεινόμενα από την προσφεύγουσα ποσοστά φύρας (για ροφήματα σοκολάτας/νες καφέ 40%, για λοιπούς καφέδες 30%, για αναψυκτικά/χυμούς 90%, για κατεστραμμένα είδη 20%), καθώς κρίθηκε ότι δεν συνάδουν με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική, αλλά ούτε αποδείχθηκαν με στοιχεία, για την δε επικαλούμενη καταστροφή ειδών, λόγω κακοκαιρίας το έτος 2019, δεν προσκομίσθηκαν σχετικά πρωτόκολλα καταστροφής, και προς τούτο συνυπολογίστηκε μόνο ποσοστό φύρας **10% στα διάφορα είδη καφέ.**

Απορρίφθηκε ο ισχυρισμός περί μερίδας μύρας 400ml, (με την αιτιολογία ότι 1 κουτάκι μύρας (1 μερίδα) είναι 330ml και ο έλεγχος δέχθηκε τα 375ml, ως μέση μερίδα).

Δεν έγινε αποδεκτό ποσοστό έκπτωσης 20% επί των συνολικών πωλήσεων λόγω ιδιοκατανάλωσης των εργαζομένων της επιχείρησης και «κερασμάτων προς πελάτες της, καθώς δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία αυτοπαράδοσης για την απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαμορφώθηκε η τελική σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς για τα αναψυκτικά, τα ποτά (ουϊσκι, βότκα ,τζιν κ.λ.π), τις μπύρες, τα κρασιά, τα νερά, τους καφέδες (συνυπολογιζόμενης της φύρας) σε 4,34€ για το έτος 2018 και σε 4,42€ για το έτος 2019.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, ως κάτωθι:

ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	158.540,13	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε ποσοστό 95,91% $4,34 * 74.345,03 = 322.657,43$	322.657,43
Έσοδα από κρύα πιάτα και σαντουιτς	6.760,81	Έσοδα από κρύα πιάτα και σαντουιτς	6.760,81
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	10.789,00	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	10.789,00
Σύνολο Εσόδων	176.089,94	Σύνολο Εσόδων	340.207,24

ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	185.323,04	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε ποσοστό 90,53% $4,42 * 78.589,25 = 347.364,48$	347.364,48
Έσοδα από κρύα πιάτα και σάντουιτς	19.385,94	Έσοδα από κρύα πιάτα και σάντουιτς	19.385,94
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	10.269,90	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	10.269,90
Σύνολο Εσόδων	214.978,88	Σύνολο Εσόδων	377.020,32

Στη συνέχεια η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές αποφάσεις της Φορολογικής Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 77 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με την υπ' αριθ. Π.7475/791/07.11.1986 (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 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... 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... 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 εκπιπτόμενος». 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 φορολογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων....».

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε στοιχεία αυτοπαράδοσης για τα επικαλούμενα «κεράσματα» σε πελάτες και την ιδιοκατανάλωση ειδών από το προσωπικό της, παρότι διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών των αγορασθέντων αγαθών, επιπλέον η αγορά αυτών των εμπορευμάτων συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων.

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 5 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την επικαλούμενη καταστροφή των αγορασθέντων ειδών, όπως πρωτόκολλα καταστροφής.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, η συχνή δωρεάν διάθεση ειδών (γευμάτων, ποτών, καφέδων) δεν αποτελεί «λογική» πρακτική για μία ζημιογόνα επιχείρηση με αυξημένες δαπάνες λειτουργίας, όπως συμβαίνει εν προκειμένω.

Επειδή, για τα ισχυριζόμενα υψηλά (με βάση την κοινή συναλλακτική πρακτική) ποσοστά φύρας η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να τα αποδεικνύουν.

Επειδή, εκ παραδρομής στη σελ. 52 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναγράφτηκε η λέξη «ΝΕΡΟ ΘΕΟΝΗ 0.5L» αντί της ορθής εγγραφής «ΞΙΝΟ ΝΕΡΟ» (προμηθευτής της η εταιρία), ωστόσο η τιμή πώλησης βάσει του τιμοκαταλόγου που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα, ήτοι 1,68€ αποτυπώθηκε ορθά, ως εκ τούτου η λανθασμένη ονοματοδοσία δεν επηρέασε τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 147 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια.

Επειδή, στο άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, από μόνες τις υπεύθυνες δηλώσεις των εργαζομένων περί έκπτωσης στα είδη που καταναλώνουν και οι ΑΠΔ δεν αποδεικνύεται ότι τύγχαναν έκπτωση στα είδη που κατανάλωναν.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που διατύπωσε και στη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 16.09.2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2018 & 2019, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ..10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϋσταμένου

	Ποσά σε €
Ζημία που αναγνωρίζεται	38.273,99

β) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϋσταμένου

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	22.172,46
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	11.086,23
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	33.258,69

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

γ) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018** του προϋσταμένου

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	39.159,24
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	19.579,62
Σύνολο φόρου για καταβολή	58.738,86
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	48,39

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

δ) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019** του προϋσταμένου

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	36.264,66
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	18.132,33
Σύνολο φόρου για καταβολή	54.396,99

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.