



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-04-2025

Αριθμός απόφασης: 655

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής 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 ...**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης 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**, ε) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024 **φορολογικού έτους 2018** και ζ) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024 **φορολογικού έτους 2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

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

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

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

-α) Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε δηλωθείσα ζημία 102.320,99€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (καφετέριας) φόρος ύψους **72.064,30€** και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 36.032,15€, ήτοι σύνολο φόρων για καταβολή 108.096,45€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε καθαρή

αξία 539.709,24€ (από 350.078,89€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη λογιστικών διαφορών ύψους 23.994,68€.

-β) Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε δηλωθείσα ζημία 132.735,01€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 50.650,60€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 25.325,30€, ήτοι σύνολο φόρων για καταβολή 75.975,90€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε καθαρή αξία 568.318,48€ (από 351.110,91€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη λογιστικών διαφορών ύψους 24.250,61€.

-γ) Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσού 2.306,71€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 43.276,96€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^A του ν.4987/2022 ποσού 21.638,48€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **64.915,44€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 539.709,24€ (από 350.206,89€ βάσει δηλώσεων) με αναλογούντα ΦΠΑ (24%) 45.480,57€, με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου και μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση προηγούμενης περιόδου ύψους 103,10€ (βάσει ελέγχου που προηγήθηκε).

-δ) Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 - 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσού 59,56€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 53.143,63€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^A του ν.4987/2022 ποσού 26.571,82€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **79.715,45€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 568.318,48€ (από 352.117,86€ βάσει δηλώσεων) με αναλογούντα ΦΠΑ (24%) 50.896,48€, με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου και μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση προηγούμενης περιόδου ύψους 2.306,71€.

-ε) Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 10.812,09€ λόγω μη ανταπόκρισής της στη με αριθμό πρωτοκόλλου 19728/27-05-2024 πρόσκληση για την προσκόμιση των φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου για το φορολογικό έτος 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

-ζ) Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 10.812,09€ λόγω μη ανταπόκρισής της στη με αριθμό πρωτοκόλλου 19728/27-05-2024 πρόσκληση για την προσκόμιση των φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου για το φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από....2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.4172/2013 και ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2018 και 2019, δυνάμει της με αρ.-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

1. Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, έτσι όπως αυτές ορίζονται τόσο στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όσο και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου μικρής αξίας αποτελεί ήσσονος σημασίας παράβαση. Ο έλεγχος στοιχειοθετεί τον προσδιορισμό με έμμεσες μεθόδους στην έκδοση σε βάρος της πράξεων επιβολής προστίμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, χωρίς ωστόσο να αναφέρει τα ποσά της μη έκδοσης, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πράγματι οι συγκεκριμένες παραβάσεις δύναται να οδηγήσουν σε «αναξιοπιστία» του λογιστικού μας συστήματος.

2.Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η διοίκηση. Στην υπό κρίση περίπτωση, η εξουσιοδοτική διάταξη είναι γενική και αόριστη.

Η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 27 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, που παρέχει τη δυνατότητα στη Διοίκηση να ρυθμίσει «..το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους..» δεν είναι ειδική και ορισμένη, εφόσον δεν καθορίζονται στην εξουσιοδότηση αυτή ειδικώς και συγκεκριμένως τα θέματα που μπορούν να ρυθμισθούν κανονιστικώς (ΣτΕ 3698/2006, πρβ. ΟΛΟΜ. Σ.Ε. 2304, 1466/1995). Ενόψει αυτού, η ανωτέρω εξουσιοδότηση δεν αποτελεί νόμιμο έρεισμα για την έκδοση κανονιστικής απόφασης και συνεπώς οι τυχόν εκδοθείσες πράξεις κατ' εφαρμογή των ανωτέρω υπουργικών αποφάσεων είναι παράνομες και ακυρωτές.

3. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων της.

Στην επιχείρησή δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί η συγκεκριμένη μεθοδολογία, καθώς δεν παράγει ένα ή ομοειδή προϊόντα, αλλά αντιθέτως πολλά διαφορετικά προϊόντα με διαφορετικές τιμές.

Η φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό της δήθεν αποκρυβείσας ύλης δεν έλαβε υπόψη:

α) Προσφορές, που παρέχει στους καταναλωτές σε τακτά χρονικά διαστήματα, με σκοπό την προσέλκυση πελατείας - δωρεάν διάθεση καφέ/ποτών/φαγητών σε πελάτες.

Για παράδειγμα όλα τα ροφήματα προσφέρονται με τιμή 2,00 ευρώ καθημερινά μέχρι τις 10:30 π.μ.. - Από Μάιο έως Σεπτέμβριο Κάθε Δευτέρα διοργανώνονται βραδιές μπάρμπεκιου και προσφέρονται δωρεάν φαγητό. - Κάθε Τετάρτη διοργανώνεται βραδιά Cocktails and Finger Food night και προσφέρεται δωρεάν ποτό και φαγητό. - Επιπλέον, διοργανώνονται αθλητικές βραδιές με προσφορά 2 μπύρες και 1 Club sandwich μόνο με 10 ευρώ. Τέλος όλο το μήνα Οκτώβριο διοργανώνονται Νότες Ζύθου με προνομιακές τιμές. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε ορισμένους πελάτες, οι οποίοι τιμούν την επιχείρησή της επανειλημμένα, προσφέρονται τα εν λόγω προϊόντα σε τιμή κόστους ως ένδειξη ευχαριστίας

β) Δοκιμές παραγωγής καφέ, σοκολάτας και ποτών κοκτέιλ.

Σε τακτά χρονικά διαστήματα λαμβάνει χώρα εκπαίδευση του νεοπροσληφθέντος προσωπικού, κατά την οποία χρησιμοποιείται μεγάλη ποσότητα πρώτων υλών, που στη συνέχεια πετιούνται. Επίσης πέραν της εκπαίδευσης και το υπάρχον προσωπικό προβαίνει σε δοκιμές παραγωγής καφέ / σοκολάτας / τσαγιού και ποτών - κοκτέιλ για να επιτευχθεί το επιθυμητό αποτέλεσμα με σκοπό να μείνουν ικανοποιημένοι οι πελάτες της. Ομοίως σε συχνά χρονικά διαστήματα, διάφορα ροφήματα παράγονται για λόγους διαφήμισης, ήτοι φωτογραφίες / βίντεο σε μέσα κοινωνικής δικτύωσης με σκοπό την προσέλκυση μεγαλύτερης πελατείας

γ) Φύρα παραγωγής (απομείωση) -καταστροφή εμπορευμάτων υπολόγισε εσφαλμένα το ποσοστό της προσδιορισθείσας φύρας και το βάρος των μερίδων σε γραμμάρια.

Ο έλεγχος δεν υπολόγισε ορθά τα ποσοστά φύρας διότι δεν έλαβε υπόψη του ούτε τις ως άνω προσφορές της επιχείρησης ούτε τα σφάλματα που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια των παραγγελιών. Μόνον οι ως άνω αναφερόμενες προσφορές καλύπτουν ποσοστό 20% φύρας και αν υπολογιστούν και τα λάθη κατά τη διάρκεια των παραγγελιών, το συνολικό ποσοστό φύρας ανέρχεται σε ποσοστό 30% τουλάχιστον.

Αναλυτικότερα:

A) Αναψυκτικά:

Αναψυκτικά φιάλες 500ml - Χρήση σε μίξη με ποτό ± 150 ml: η χρέωση συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του ποτού και δεν χρεώνεται έξτρα - Χρήση σε ποτήρι σερβιριζόμενο αναψυκτικό ± 350 ml - Χρήση/σερβίρισμα 1 ή 2 φιάλες, ανάλογα την επιθυμία του πελάτη, με την αγορά ολόκληρης φιάλης ποτού: η χρέωση συμπεριλαμβάνεται στην τιμή της φιάλης και δεν χρεώνεται έξτρα. Τα ως άνω δεν έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της φύρας.

Αναψυκτικά φιάλες 250ml - Χρήση σε μίξη με ποτό ± 150 ml: η χρέωση συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του ποτού και δεν χρεώνεται έξτρα - Χρήση/σερβίρισμα ολόκληρο σε πελάτη με χρέωση ± 300 ml

Τσάι φιάλη 1250ml - Χρήση σε ποτήρι σερβιριζόμενο τσάι ± 350 ml

Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι η χρήση αναψυκτικών γίνεται και στα ποτά χωρίς να υφίσταται έξτρα χρέωση. Επιπλέον, δεν υπολογίστηκε η χρήση ενός αναψυκτικού ανά άτομο ανά βάρδια από το προσωπικό της, το οποίο συνάδει πλήρως με τους κανόνες της κοινής πείρας. Επίσης, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στην πολιτική της επιχείρησης είναι να κερνάει και να προβαίνει σε στρογγυλοποίηση τιμών. Δεν έχουν συμπεριληφθεί αυτοπαραδόσεις/ιδιοκατανάλωση των εταίρων και των οικογενειών τους. Τέλος, στην περίπτωση των αναψυκτικών και των χυμών, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι οι προμηθευτές σε επιχειρήσεις όπως η δική της, με μεγάλη καθημερινή επισκεψιμότητα, προμηθεύουν προϊόντα με σύντομη ημερομηνία λήξης και συνεπώς δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που εν τέλει αυτά δεν καταναλώνονται και πετάγονται. Συνεπώς ο έλεγχος όφειλε να υπολογίσει μεγαλύτερο ποσοστό φύρας στα αναψυκτικά και τους χυμούς.

B) Στην περίπτωση της μύρας το ποσοστό απώλειας ανά βαρέλι ανέρχεται σε 20%, λαμβανομένης υπόψη και της συνήθειας του προσωπικού κάθε μπαρ να προσφέρει δωρεάν ποτά και κυρίως μπάρα στους πελάτες (θαμώνες) της επιχείρησης πέραν της υπάρχουσας προσφοράς. - Επιπλέον, για την βαρελίσια μύρα, όπως είναι γνωστό, κατά το σερβίρισμα της οι πρώτες σταγόνες πρέπει να πέφτουν εκτός ποτηριού για να μην σερβιριστεί ο αφρός που έχει

μείνει από πριν στο στόμιο της κάνουλας. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, με κάθε σερβίρισμα μαζί με τον αφρό να χάνεται και ποσότητα μπύρας, η οποία ανέρχεται στο ένα λίτρο ημερησίως, ήτοι περίπου 150 λίτρα ετησίως. Συνεπώς, ο έλεγχος μετατρέποντας τα αγορασθέντα λίτρα βαρελίσιας μπύρας σε πωληθείσες ποσότητες έσφαλε, καθώς έπρεπε να λάβει υπόψη του την απώλεια κατά το σερβίρισμα κάθε μερίδας. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι μία μπύρα ανά άτομο ανά βάρδια καταναλώνεται από το προσωπικό της, το οποίο συνάδει πλήρως με τους κανόνες της κοινής πείρας. Επίσης, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στην πολιτική της επιχείρησης είναι να κερνάει και να προβαίνει σε στρογγυλοποίηση τιμών. Δεν έχουν συμπεριληφθεί αυτοπαραδόσεις/ιδιοκατανάλωση των εταίρων και των οικογενειών τους.

Γ) ΒΟΤΚΑ 700ml: - Χρήση/σερβίρισμα σε ποτήρι με πάγο σκέτη 40-50ml – Χρήση/σερβίρισμα σε ποτήρι με αναψυκτικό 40-50ml (η χρέωση του αναψυκτικού συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του ποτού - δεν χρεώνεται έξτρα) - Χρήση σε κοκτέιλ 20 - 60ml (μίξη και με άλλα προϊόντα ~ η τιμή δεν μεταβάλλεται) - Χρήση στο μαγείρεμα κατά καιρούς σε κάποια πιάτα ανάλογα το μενού 20 - 40ml. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ποσοστό φύρας 10% ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν και ατυχήματα. Όμως, δεν έχουν συμπεριληφθεί αυτοπαραδόσεις / ιδιοκατανάλωση των εταίρων και των οικογενειών τους.

Δ) ΚΡΑΣΙ 750ml: - Χρήση/σερβίρισμα σε ποτήρι 150 - 180ml (4391 ποτήρια -1098 φιάλες) - Χρήση/σερβίρισμα ολόκληρης φιάλης (δεν έχει συμπεριληφθεί ± 749 φιάλες) - Χρήση στο μαγείρεμα κατά καιρούς σε κάποια πιάτα ανάλογα το μενού 50 - 100ml (δεν έχει συμπεριληφθεί ±1913 μερίδες ±478 φιάλες). Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ποσοστό φύρας 10% ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν και ατυχήματα. Όμως δεν λήφθηκε υπόψη το σερβίρισμα ολόκληρης της φιάλης και η χρήση του κρασιού στο μαγείρεμα στην κουζίνα. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στην πολιτική της επιχείρησής της είναι να κερνάει και να προβαίνει στη στρογγυλοποίηση τιμών. Ομοίως, δεν έχουν συμπεριληφθεί αυτοπαραδόσεις / ιδιοκατανάλωσης των εταίρων και των οικογενειών τους.

Ε) ΟΥΣΙΚΙ ΜΠΕΡΜΠΟΝ 700ml: - Χρήση/σερβίρισμα σε ποτήρι με πάγο σκέτο 40-50ml – Χρήση/σερβίρισμα σε ποτήρι με αναψυκτικό 40-50ml (η χρέωση του αναψυκτικού συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του ποτού - δεν χρεώνεται έξτρα) - Χρήση σε κοκτέιλ 20 - 60ml (μίξη και με άλλα προϊόντα - η τιμή δεν μεταβάλλεται). Όμως, δεν έχουν συμπεριληφθεί αυτοπαραδόσεις / ιδιοκατανάλωση των εταίρων και των οικογενειών τους.

ΣΤ) BURGERS (μοσχάρισιος κιμάς) - Χρήση σε μερίδα μπιφτέκι 2 τεμάχια από 200-250gr το καθένα (ξεκινάει με 300gr) - Χρήση σε μπέργκερ μπιφτέκι 300-350gr (ξεκινάει με 400gr) Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ποσοστό φύρας 20% ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, ατυχήματα, πάροδο ημερομηνίας λήξης και απώλειες βάρους λόγω μερικής

παλαίωσης. Όμως δεν έχουν συμπεριληφθεί τα γεύματα του προσωπικού και οι αυτοπαραδόσεις / ιδιοκατανάλωση των εταίρων και των οικογενειών τους.

Z) ΦΙΛΕΤΟ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΝΩΠΟ: - Χρήση σε μερίδα κοτόπουλο 250-300gr - Χρήση σε σαλάτα σαν επιπλέον συστατικό 120 - 160gr - δεν χρεώνεται δεν έχει συμπεριληφθεί - Χρήση σε πιάτα πρωινού 100-150gr δεν χρεώνεται, δεν έχει συμπεριληφθεί. Ο έλεγχος δεν έλαβε ορθά υπόψη τη χρήση αυτού σε σαλάτες καθώς και σε κάποια πιάτα από το πρωινό. Ομοίως, δεν έχουν συμπεριληφθεί τα γεύματα του προσωπικού και οι αυτοπαραδόσεις / ιδιοκατανάλωση των εταίρων και των οικογενειών τους.

H) ΚΑΦΕΣ: Η επεξεργασία του καφέ γίνεται σύμφωνα με τις οδηγίες της εκάστοτε εταιρίας προκειμένου να διατηρείται υψηλή η ποιότητα του προϊόντος. ~ Κάθε δόση καφέ υπολογίζεται στα 17 - 20gr ανάλογα την εποχή, καθώς παράγοντες όπως οι καιρικές συνθήκες και το ποσοστό υγρασίας επηρεάζουν άμεσα τη δομή, την γεύση και το γενικότερο αποτέλεσμα του ροφήματος. - Υπολογίζεται ότι κάθε 1000gr καφέ δίνουν \pm 55 δόσεις δηλαδή 55 ροφήματα (espresso, cappuccino, freddo espresso, freddo cappuccino) - Κατ' επιλογή του πελάτη τα παραπάνω ροφήματα σερβίρονται και σε διπλή δόση δηλαδή \pm 38gr ανάλογα την εποχικότητα. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ποσοστό φύρας 20 % ετησίως. Όμως, δεν έλαβε υπόψη του τις διαδικασίες ρύθμισης των μύλων (όπου οι δόσεις πετιούνται), εκπαιδεύσεις νέων υπαλλήλων - σεμινάρια, λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν, ατυχήματα, πέρασ των 4 ημερών που διατηρείται φρέσκο το προϊόν. Ομοίως, δεν έχει υπολογιστεί ότι προσφέρεται δωρεάν 1 καφές ανά άτομο ανά βάρδια στο προσωπικό, καθώς και οι αυτοπαραδόσεις/ ιδιοκατανάλωση των εταίρων. Εξάλλου, όλες οι επίσημες δημοσιεύσεις, που αφορούν στα εργαλεία και στον τρόπο κοστολόγησης στον κλάδο της εστίασης, έχουν άλλα ποσοστά φύρας. Ο όρος «απόδοση κρέατος» αναφέρεται στο βάρος καθαρού κρέατος που απομένει μετά την ψύξη, τον καθαρισμό, το ψήσιμο και τη μεριδοποίησή του.

Για παράδειγμα, η απόδοση ενός ολόκληρου μοσχαρίσιου φιλέτου είναι ο αριθμός των μερίδων που θα προκύψουν και θα διατεθούν προς πώληση μετά τον καθαρισμό και τη μεριδοποίησή του. Το χοιρινό, το μοσχαρίσιο και το πρόβειο κρέας χάνουν μεγάλο ποσοστό του όγκου τους κατά τη διαδικασία προετοιμασίας των γευμάτων. Μάλιστα, υπάρχουν και καταγράφονται διάφοροι τύποι φύρας για το κρέας: απόψυξης καθαρίσματος, ωρίμανσης ψησίματος και μεριδοποίησης. Η απώλεια συμβαίνει κυρίως στις παρακάτω πράξεις και έχουν μετρηθεί τα αντίστοιχα ποσοστά: - Ψύξη και αποθήκευση, 2% - Καθάρισμα- Κοπή και μορφοποίηση, 8% - Μαγείρεμα - ψήσιμο, 30%.

Σύμφωνα με δημοσιεύσεις (π.χ. «Εργαλεία Κοστολόγησης στον κλάδο της Εστίασης», του Νίκου Θεοδώρου, καθηγητή F & B Management στη σχολή επισιτιστικών και ξενοδοχειακών

επαγγελματιών Chef d' Ouevre - περιοδικό FOOD SERVICE) η απώλεια βάρους σε βοοειδή, πρόβεια και χοιρινό κατά την προετοιμασία των γευμάτων, μέχρι τη μεριδοποίηση του κρέατος εξαρτάται από την ποιότητα του κρέατος (πρώτη, δεύτερη, τρίτη).

Ποιότητα πρώτη: Ποσότητα απόδοσης 60-65% Βοοειδή 50-55% Πρόβεια 72% Χοιρινά

Ποιότητα δεύτερη: Ποσότητα απόδοσης 53-60% Βοοειδή 45% Πρόβεια 60-70% Χοιρινά

Ποιότητα Τρίτη: Ποσότητα απόδοσης 45-53% Βοοειδή 35-40% Πρόβεια 55-60% Χοιρινά

Για τη φύρα και τις καταστροφές των κρεάτων, στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων δεν διενεργείται καμία εγγραφή, και δεν εκδίδεται κάποιο στοιχείο κατά τη διακίνηση προς χώρους απόρριψης, εφόσον δεν έχει καμία εμπορευματική αξία για την επιχείρηση, επομένως υπάρχει μεγάλη δυσκολία να μετρηθεί και να καταγραφεί με αριθμούς στους λογαριασμούς των λογιστικών βιβλίων κάθε επιχείρησης. Τα υπολείμματα, που ως άχρηστα απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ.φύρας). Τα υπολείμματα δεν παρακολουθούνται διακριτά στα ΕΛΠ.

Σε κάθε περίπτωση, στη φορολογική νομοθεσία δεν ορίζεται κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό φύρας, το οποίο οφείλουν να εφαρμόζουν οι ελεγκτικές αρχές, καθώς αυτό προσδιορίζεται κατά περίπτωση με βάση τα πραγματικά γεγονότα, και από τις μεθόδους που εφαρμόζει κάθε επιχείρηση. Έτσι οι τεχνικές προδιαγραφές - συνταγές που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων της και οι ποσότητες των μερίδων είναι μοναδικές, και η κοστολόγηση αυτών θα πρέπει να γίνεται με βάση τα πραγματικά γεγονότα, δηλαδή από τα είδη των πρώτων υλών, τον τρόπο παραγωγής και τις ποσότητες σε γραμμάρια των ετοιμών προϊόντων (ψημένων) που σερβίρονται στις μερίδες κάθε πιάτου.

Κατόπιν των παραπάνω πρέπει να της αναγνωρισθεί φύρα σε ποσοστό 25% για καφέδες, ποτά και αναψυκτικά, και 35% για φαγητά.

δ) Καφέδες και ποτά προσωπικού.

Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι οι υπάλληλοι της επιχείρησης δικαιούνταν δύο (2) δωρεάν καφέδες και δύο (2) δωρεάν ποτά ημερησίως ο καθένας ακόμη και τις ημέρες που είχαν άδεια, με συνέπεια, οι παρεχόμενες μερίδες προς το προσωπικό να ανέρχονται ετησίως σε ιδιαίτερα αυξημένο αριθμό. Ομοίως, και οι ομόρρυθμοι εταίροι καταναλώνουν καθημερινά δωρεάν ροφήματα και ποτά. Επομένως, η φορολογική αρχή οφείλει να υπολογίσει τις ως άνω ποσότητες ως ιδιόχρηση - ιδιοκατανάλωση και επί της αξίας αυτών να υπολογισθεί μόνον η αξία του ΦΠΑ που αναλογεί στο κόστος αγοράς των ποτών - καφέδων που εκπέστηκε με τις περιοδικές δηλώσεις του ΦΠΑ.

ε) Καταστροφή προϊόντων

Οι επιχειρήσεις εστίασης, πέραν της φύρας κατά την παρασκευή των μερίδων, υφίστανται

απώλειες ανά ημέρα σε πρώτη ύλη που δεν καταναλώνεται. Σε αρκετές περιπτώσεις, μέρος των φιαλών ποτών ή βαρελιών μπίρας που αγοράσθηκαν κρίθηκαν ακατάλληλα προς πώληση και καταστράφηκαν. Επίσης τα μπουκάλια κρασιών που ανοίγονται και δεν καταναλώνονται κατά τη διάρκεια της ίδιας ημέρας, πετάγονται, καθώς μετά το άνοιγμά τους αλλοιώνεται η γεύση του κρασιού. Συνεπώς ο έλεγχος όφειλε να υπολογίσει επιπλέον ποσοστό απώλειας τουλάχιστον 7% επί των συνολικών αγορασθέντων ποσοτήτων.

Άλλωστε, με βάση την υπ' αριθμό 1091898/608/0015/11.10.2007 απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών, δεν υφίσταται υποχρέωση από την επιχείρηση να γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την καταστροφή των αποθεμάτων τον τόπο και την ώρα που θα ολοκληρωθεί η διαδικασία, όπως προέβλεπαν παλιότερες διατάξεις.

στ) Αγορές προμηθειών τους τελευταίους μήνες κάθε έτους.

Ο έλεγχος αμέλησε να λάβει υπόψη του ότι οι αγορασθείσες ποσότητες νες καφέ, αναψυκτικών και οينوπνευματωδών ποτών κατά τους τελευταίους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης δεν πωλήθηκαν μέσα στο έτος που αγοράστηκαν, αλλά στο αμέσως επόμενο, εφόσον δεν είχαν λήξει και ήταν δυνατή η κατανάλωση τους. Συνεπώς, δεν δύναται να θεωρείται ως τεκμήριο ότι όλες αγορασθείσες προμήθειες πουλήθηκαν εντός του έτους.

4.Εσφαλμένα υπολογίστηκαν οι φορολογητέες εκροές βάσει των προσδιορισθέντων ακαθάριστων εσόδων με την έμμεση τεχνική ελέγχου.

5.Εσφαλμένη η επιβολή προστίμου άρθρου 57 παρ. 2 του ν. 5104/2024. η αδυναμία προσκόμισης φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργήσαν οι οφείλεται σε λόγο ανωτέρας βίας. Συγκεκριμένα, τον Ιούνιο του 2019 δόθηκαν οι εν λόγω ταμειακές μηχανές για επισκευή. Λόγω κακής συνεννόησης ο τεχνικός προχώρησε σε διαμόρφωση (format) του σκληρού δίσκου με αποτέλεσμα να χαθούν όλα τα αρχεία. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του τεχνικού, στην οποία βεβαιώνονται τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά.

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

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

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 5 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «5. ... η Διεύθυνση Επίλυσης

Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. ... Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται υποχρεωτικά σε ακρόαση...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της υπ' αρ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 στην ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που

σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/19-4-2024, 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 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, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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 Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

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

φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022 που ίσχυσε έως 18.04.2024 όσο και στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 που ισχύει από 19-04-2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 που ίσχυσε έως 18.04.2024 όσο και στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 που ισχύει από 19-04-2024 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

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

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

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

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

Επειδή, στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019 η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές μεθόδους.

Όπως διαπιστώθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας είχαν επιβληθεί από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής πρόστιμα του άρθρου 58α του Ν.4987/2022, με τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στα έτη 2018 και 2019. Κατά συνέπεια, πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν.4172/2013.

Ο αρμόδιος ελεγκτής ζήτησε με το από 01-10-2024 εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ. έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με την χρήση έμμεσων

τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣΤΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣΤΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με τις εκδοθείσες αναφορικά με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα

στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (ήδη αρ. 32 ν.5104/24) ρύθμιζε καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικοτέρων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση. Επομένως, ενόψει του οι τεχνικές αυτές έχουν σαφές προκαθορισμένο περιεχόμενο, η Α.1008/20.01.2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορά και στην έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών, που εφαρμόστηκε, εν προκειμένω, ευρίσκει νόμιμο έρεισμα στην ως άνω διάταξη που επιτρέπει την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων για τη ρύθμιση διαδικαστικών και λεπτομερειακών ζητημάτων αναγκαίων για την εφαρμογή τους (πρβλ. ΔΕΦΑΘ 3875/2022 σκ. 11, 640/2021 σκ. 4 και 15, 394/2020 σκ. 9, πρβλ. ΔΕΦΧαν 212/2021 σκ. 10).

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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

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

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022... 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο..»

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

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

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/ υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης,

όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/ υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο προσφεύγων έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.....»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ. 1081649/439/22-11-2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση διάθεσης αγαθών σε πελάτες – επιτηδευματίες δωρεάν, μπορεί τα αγαθά αυτά να αναγράφονται επί των τιμολογίων χωρίς αξία, αλλά με την ένδειξη ότι πρόκειται για αυτοπαράδοση αγαθών και με την προϋπόθεση να εκδίδεται μια συγκεντρωτική μηνιαία απόδειξη αυτοπαράδοσης για την τακτοποίηση του Φ.Π.Α. Στη μηνιαία αυτή απόδειξη αναγράφονται τα είδη και οι ποσότητες των δωρεάν διατιθέμενων αγαθών, η αξία, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, καθώς και οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών τιμολογίων. Σημειώνεται ότι με την ανωτέρω λύση αντιμετωπίζεται και η υποχρέωση εφαρμογής της Α2-3619/28-05-2008 Αγορανομικής Διάταξης, σύμφωνα με την οποία τα δωρεάν προϊόντα που δίνονται σε πελάτες πρέπει να απεικονίζονται επί των εκδιδόμενων τιμολογίων (που περιλαμβάνουν τα αγαθά που τιμολογούνται κανονικά) αναγράφοντας την ένδειξη «δώρο».

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 εκπιπόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φορολογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων...».

Επειδή, στο άρθρο 76 του 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 33 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «...2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)....»

Επειδή, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι πρόκειται για ζημιογόνο επιχείρηση (βάσει των υπ' αρ. δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος όπου δηλώθηκαν ζημίες 102.320,99€ και 132.735,01€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα) ζήτησε με το με αρ. πρωτ.-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν. 5104/2024 από την προσφεύγουσα να συμπληρώσει τα συνημμένα έντυπα του τιμοκαταλόγου και να της γνωστοποιήσει α) τον αριθμό των ποτών που σερβίρονται από ένα μπουκάλι ούισκι και βότκα των 700 ml β) τον αριθμό των ποτηριών που σερβίρονται από ένα μπουκάλι κρασί γ) τα ποσοστά φύρας σε καφέ, σοκολάτα, ποτά, φαγητό δ) την ποσότητα (σε γραμμάρια) των πορτοκαλιών που χρειάζονται για ένα ποτήρι φυσικού χυμού ε) τον αριθμό μερίδων που προκύπτουν από 1 κιλό ζυμαρικά στ) τον αριθμό των μπιφτεκιών που παρασκευάζονται από 1 κιλό μοσχαρίσιο κιμά.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, με το αρ. πρωτ.2024 υπόμνημα που κατέθεσε στη φορολογική αρχή, συμπλήρωσε τα έντυπα τιμοκαταλόγου και δήλωσε τα εξής:

• Το κοτόπουλο χρησιμοποιείται τόσο σε μερίδες, όσο και σε σαλάτα. Η αναλογία είναι δύσκολο να εκτιμηθεί. Στη σαλάτα χρησιμοποιούνται περίπου 150 γρ.

- Από Μάιο έως Σεπτέμβριο διοργάνωνε βραδιές μπάρμπεκιου, όπου παρέχονταν δωρεάν κρέας, ή βραδιές με αθλητικές οργανώσεις όπου δίνονταν προσφορές με φαγητό και ποτό. Η πιο συνηθισμένη προσφορά ήταν ο συνδυασμός δύο μπιυρών και ενός πιάτου φαγητού σε προνομιακή τιμή δέκα ευρώ.

- Όσον αφορά τη φύρα, ποσότητα φαγητού καταναλωνόταν είτε δωρεάν από το προσωπικό, είτε ως κέρασμα σε τραπέζια με σημαντική κατανάλωση είτε για προώθηση της επιχείρησης με φωτογραφίες ή βίντεο στα κοινωνικά δίκτυα. Συνεπώς το ποσοστό της φύρας των υλικών φαγητού ανερχόταν περίπου σε ποσοστό 20-30%. Στα αλκοολούχα ποτά, ιδιαίτερα σε μπίρα από βαρέλι και κρασιά η φύρα κυμαινόταν περίπου σε ποσοστά 15-20%. Στον καφέ η φύρα ανερχόταν σε ποσοστό 20-25%.

- Κάποιες φιάλες όπως λικέρ χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά σε cocktails.

Από τους τιμοκαταλόγους που προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή, προέκυψαν οι αναλυτικές τιμές πώλησης ανά είδος αγαθών. Από την επισκόπηση δε των προσκομισθέντων αρχείων txt επιβεβαιώθηκαν, και σε ορισμένες περιπτώσεις διορθώθηκαν οι τιμές πώλησης που δήλωσε η προσφεύγουσα.

Στη συνέχεια η φορολογική αρχή προσδιόρισε με βάση τις αγορές της προσφεύγουσας, τις ποσότητες σε γραμμάρια των βασικών πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν - αναλώθηκαν κατά περίπτωση για την παρασκευή των βασικών προϊόντων, προβαίνοντας στις κάτωθι παραδοχές:

1. Τις αγορές ποτών τις ανήγαγε σε πωλήσεις με βάση την τιμή φιάλης και όχι τον αριθμό ποτών που σερβίρονται από την φιάλη (χωρίς να υπολογίσει τα κοκτέιλ και σπέσιαλ ποτά όπως τζιν λεμονάδα, βότκα χυμό πορτοκάλι τα οποία βγάζουν παραπάνω ποτά στο μπουκάλι).

2. Για την παρασκευή καφέ τύπου εσπρέσο δέχτηκε την ποσότητα των 20 γρ., όπως και για την παρασκευή καπουτσίνο και εσπρέσο, αν και είχαν διαφορετική τιμή. Για την παρασκευή του καφέ φίλτρου έλαβε υπόψη ποσότητα 25 γρ., του νεσ καφέ ποσότητα 12 γρ., του ελληνικού καφέ ποσότητα 15 γρ., της σοκολάτας ποσότητα 25 γρ., του τσαγιού ποσότητα 10 γρ.

3. Για την παρασκευή φυσικού χυμού δέχθηκε ότι απαιτούνται 450 γραμμάρια πορτοκάλια.

4. Όσον αφορά τα αναψυκτικά, δεν υπολόγισε φιάλες των 500 ml και για σερβιριζόμενα ποτήρια τσαγιού υπολόγισε ποσότητα 350-400 γραμμάρια όσα δηλαδή δήλωσε και η προσφεύγουσα.

5. Για το κοτόπουλο έκανε αποδεκτή την δηλωθείσα από την προσφεύγουσα ποσότητα σε μερίδες και σαλάτες και για τον διαχωρισμό έλαβε υπόψη την περιγραφή του είδους που αγόρασε, ήτοι για πωλήσεις σε φιλέτο κοτόπουλο έλαβε υπόψη τις αγορές σε φιλέτο κοτόπουλο και για τις σαλάτες τις αγορές σε στήθος κοτόπουλο.

6. Για την παρασκευή μερίδας κρεατικών (χοιρινό φιλέτο, βόειο φιλέτο, κοτόπουλο φιλέτο στήθος κοτόπουλο, σνίτσελ κοτόπουλο, μπιφτέκι μοσχαρίσιο) έλαβε υπόψη 250 γραμμάρια (εκτός από το στήθος κοτόπουλο για το οποίο έλαβε υπόψη 150 γραμμάρια), όπως και για τη μερίδα ζυμαρικών.

7. Όσον αφορά τη φύρα, η φορολογική αρχή έκανε αποδεκτό α) ποσοστό 30% για το φαγητό, που η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε στο με αρ. πρωτ. υπόμνημά της β) ποσοστό 20% για όλους τους τύπους καφέδων γ) ποσοστό 10% για τη σοκολάτα δ) ποσοστό 20% για τον φυσικό χυμό πορτοκάλι ε) ποσοστό 10% για το τσάι στ) ποσοστό 10% για τα ποτά και ζ) ποσοστό 30% για το φαγητό.

8. Κατά τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων, δεν υπολόγισε την αξία των πωλούμενων συνοδευτικών ειδών (σαλάμι, κασέρι, ξηρούς καρπούς, φρούτα και λαχανικά).

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί διάθεσης δωρεάν φαγητού και ποτών δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο ως αναπόδεικτοι, καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις αυτοπαράδοσης και έντυπα τιμοκαταλόγου με προσφορές.

Η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη (ως ειλικρινή) τα δηλωθέντα από την προσφεύγουσα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ύψους 2.878,00€ φορολογικού έτους 2018 και 4.000,00€ φορολογικού έτους 2019.

Κι αφού έκανε μερικώς δεκτούς τους ισχυρισμούς/απόψεις της προσφεύγουσας, ως διατυπώθηκαν στο με αρ. πρωτ. υπόμνημά της, για το φορολογικό έτος 2018 περιόρισε τα αρχικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα από 538.709,37€ σε 536.831,24€ και υπολόγισε κέρδη ύψους 248.497,57€ και για το φορολογικό έτος 2019 περιόρισε τα αρχικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα από 591.008,42€ σε 564.318,48€ και υπολόγισε κέρδη ύψους 211.044,16€ ως κάτωθι:

φορολογικό έτος 2018

	Ποσά σε (€)
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου εμπορικής- παραγωγικής δραστηριότητας	536.831,24
Εσοδα από Παροχή Υπηρεσιών	2.878,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου	539.709,24
Αγορές εμπορευμάτων	181.549,81
Δαπάνες	234.978,46
Σύνολο Αγορών-Δαπανών	416.528,27
Κέρδη Χρήσης	123.180,97
Θετικές διαφορές φορολογικής-Λογιστικής Βάσης	18.678,79
Φορολογική Αναμόρφωση	82.643,13
Λογιστικές Διαφορές ελέγχου	23.994,68
Κέρδη Χρήσης βάσει ελέγχου	248.497,57

φορολογικό έτος 2019

	Ποσά σε (€)
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου εμπορικής- παραγωγικής δραστηριότητας	564.318,48
Εσοδα από Παροχή Υπηρεσιών	4.000,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου	568.318,48
Αγορές εμπορευμάτων	224.716,60
Δαπάνες	226.406,68
Σύνολο Αγορών-Δαπανών	451.123,28
Κέρδη Χρήσης	117.195,20
Θετικές διαφορές φορολογικής-Λογιστικής Βάσης	8.492,73
Φορολογική Αναμόρφωση	78.091,08
Λογιστικές Διαφορές ελέγχου	24.250,61
Κέρδη Χρήσης βάσει ελέγχου	211.044,16

Με βάση τα ως άνω προσδιορισθέντα με την έμμεση τεχνική ελέγχου ακαθάριστα έσοδα, προσαυξήθηκαν και οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας με την αποκρυσταλλώσιμη ύλη και ο φόρος εκροών με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτής, συμφώνως με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της Α. 1008/2020 και στην ενότητα Δ' της Ε. 2016/2020.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία που να στηρίζουν την άποψή της τόσο ως προς τις επικαλούμενες εκπώσεις για λόγους προώθησης και προβολής της όσο και ως προς τις καταστροφές αγαθών, αλλά ούτε προκύπτει από φορολογικά στοιχεία η καταβολή του αναλογούντος φόρου επί της αξίας των αγαθών που διατέθηκαν στο προσωπικό ή σε πελάτες της, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και εσφαλμένου υπολογισμού των φορολογητέων εκροών, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ν.5104/19-04-2024, ορίζεται ότι: «1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του

σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

Επειδή, στο άρθρο 29 παρ. 1 και 2 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 1, 10 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου....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, στο άρθρο 57 παρ.2 του ν.5104/19-4-2024 ορίζεται ότι: «2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.[...] 3. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 2, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 66. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη

εφαρμογή του άρθρου 33. 4. Το πρόστιμο της παρ. 2 είναι αυτοτελές. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 2, το πρόστιμο της παρ. 2 μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Ειδικά εάν το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου της παρ. 2, το πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου για την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης ή της μη υποβολής δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή, κατόπιν της με αρ. πρωτ.2024 πρόσκλησης άρθρου 14 του ν.5104/2024 τις φορολογικές μνήμες και αρχεία a,b,c,e,s txt που δημιουργήθηκαν από τις ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2018- 02/07/2018 και κατά το χρονικό διάστημα 02/04/2018-30/06/2019.

Προς τούτο, της επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **10.812,09€** (Μ.Ο. των ακαθαρίστων εσόδων των τριών τελευταίων ετών 2021, 2022 και 2023 $144.161,24 \times 15\% = 21.624,18 \times 50\%$ βάσει του άρθρου 57 του ν.5104/2024 για έκαστο ελεγχόμενο έτος (2018 και 2019).

Επειδή, με το άρθρο 71 του Ν. 5104/2024 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 1252/20-11-2015: «...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».

Επειδή, στο υπ' αριθμ. 1076635/16/0015/14-07-2008 έγγραφο της 15ης Δ/νσης του Υπ. Οικ. αναφέρονται, μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα: «Περαιτέρω, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων(συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού -φ.τ.μ., ταξιμέτρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονόςτος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμελείας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: ΣτΕ 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. ΣτΕ 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους. Με την εγκύκλιο 1120200/ 1612/0015/15.4.2008, έγινε υπόμνηση των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων και δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις ΔΟΥ για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα

εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών...».

Επειδή, το ότι ο (τεχνικός) λόγω κακής συνεννόησης προχώρησε σε διαμόρφωση (format) του σκληρού δίσκου και χάθηκαν έτσι τα ζητηθέντα αρχεία, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, δεν συνιστά ανυπαίτιο ή εξαιρετικής φύσεως γεγονός. Όπως μάλιστα επισημαίνεται στην από 27.12.2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ., ο, που βεβαιώνει τα παραπάνω στην από 10.01.2022 υπεύθυνη δήλωσή του, είναι ο αδελφός του, ομόρρυθμου μέλους της προσφεύγουσας εταιρίας, στο δε πληροφοριακό σύστημα taxis ο εμφανίζεται ως μισθωτός και όχι ως ελεύθερος επαγγελματίας – τεχνικός ηλεκτρονικών υπολογιστών, πράγμα που θέτει υπό αμφισβήτηση τα όσα δηλώνει.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, κρίνουμε ότι ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 10.812,09€ άρθρου 57 παρ. 2 και 4 του ν.5104/2024 για έκαστο έτος 2018 και 2019.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / **20.12.2024** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

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

	ποσό σε €
Διαφορά φόρου	72.064,30
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	36.032,15
Σύνολο φόρου για καταβολή	108.096,45

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

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

	ποσό σε €
Διαφορά φόρου	50.650,60
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	25.325,30
Σύνολο φόρου για καταβολή	75.975,90

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

γ) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**

	ποσό σε €
Διαφορά φόρου	43.276,96
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	21.638,48
Σύνολο φόρου για καταβολή	64.915,44
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	2.306,71

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

δ) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019 - 31.12.2019**

	ποσό σε €
Διαφορά φόρου	53.143,63
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	26.571,82
Σύνολο φόρου για καταβολή	79.715,45
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	59,56

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

ε) Η με αριθμό πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024	10.812,09 €

ζ) Η με αριθμό πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024	10.812,09 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
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