



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **16.04.2025**

Αριθμός απόφασης: **635**

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332240

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 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01.09.2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με

ΑΦΜ, κατά: **α)** της με αριθμό/06.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2018-31.12.2018** και **β)** της με αριθμό/06.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/06.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2018-31.12.2018** Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εξαλείφθηκε ζημία έτους ύψους 406.799,36€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα (καφέ μπαρ-εστιατόριο), κύριος φόρος ύψους 127.915,53€ και πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ύψους 63.957,76€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **191.873,29€**, κατόπιν προσδιορισμού: **α)** των ακαθαρίστων εσόδων της σε 1.101.303,51€ από 259.573,86€ βάσει δήλωσης (διαφορά 841.729,65€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και **β)** των μη εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα της, δαπανών σε 31.157,75€, από 25.000,00€ βάσει δήλωσης (διαφορά 6.157,75€).

- Με την με αριθμό/06.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο υπόλοιπο φόρου ύψους 4.283,60€ της προσφεύγουσας, και της επιβλήθηκε φόρος ύψους 204.060,81€ και πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ύψους 102.030,41€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **306.091.22€**, κατόπιν: **α)** προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών της σε 1.101.303,51€ από 258.762,99€ βάσει δηλώσεων (διαφορά ύψους 841.729,65€ με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, **β)** προσθήκης στις φορολογητέες εκροές μη δηλωθεισών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψης υπηρεσιών ύψους 9.613,00€, **γ)** προσθήκης στις φορολογητέες εισροές μη δηλωθεισών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψης υπηρεσιών ύψους 7.446,75€ και **δ)** αφαίρεσης μη εκπιπτόμενων δαπανών συνολικής καθαρής αξίας ύψους 23.394,92€

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης **06.12.2024** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. βάσει των οικείων διατάξεων των ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ν.2859/2000 (ΦΠΑ) καθώς και τις ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017, του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθμό/...../...../...../10.05.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

1) Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 32 του ν. 5104/2024 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρθρ. 11 της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. - Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων.

2) Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.

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

4) Ο Προσδιορισμός Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένος.

Αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

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

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, 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 Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου.... 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. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση

που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής...».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

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. 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 προβαλλόμενης 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 υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/04.03.2014 εγκύκλιο 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 ν.5104/2024 και του άρθρου 3 παρ. 1 - 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.04.2017 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 πρώτο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με το άρθρο 47 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την

πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων....».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- 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, με την Ε 2015/31.01.2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.», διευκρινίσθηκε ότι:

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο,

τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.....

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής

τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, στο άρθρο 32 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

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», διευκρινίσθηκε ότι:

«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 εφαρμόζόμενο 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 5, Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6, Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/ φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013

Άρθρο 7, Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

Επειδή, με την Ε. 2016/2020 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)», διευκρινίσθηκε ότι: «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.»....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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, 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, 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 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, στο άρθρο 33 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με την από **06.12.2024** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης διαπίστωσε ότι:

α) Τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν τηρούνταν σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και συγκεκριμένα:

- Δεν προέβη σε ορθή απογραφή των αποθεμάτων της για τα είδη καφέ και κρέατος, χρησιμοποιώντας γενικόλογες και ασαφείς περιγραφές.

- Δεν αποτύπωσε ορθά τις εγγραφές «ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ» που αφορούσαν πληρωμές με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
- Δεν ενέγραψε ορθά ημερολογιακά άρθρα, με αποτέλεσμα να μη αποτυπώνονται ορθώς οι λογαριασμοί προμηθευτών (λογ/σμός 50) και πελατών (λογ/σμός 30).
- Ενέγραψε ημερολογιακά άρθρα στα οποία κινούνταν λογαριασμοί Τάξεως (πληροφοριακοί λογ/σμοί -04) με λογαρισμούς Γενικής λογιστικής (λογ/σμός 38).

β) Τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και συγκεκριμένα:

Κατά το έτος 2018 της επιβλήθηκαν τρία (3) πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (για την ίδια παράβαση της επιβλήθηκαν πρόστιμα και στα έτη 2015 έως 2019 και 2024).

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα εμφάνιζε ζημιογόνα αποτελέσματα για όλα τα φορολογικά έτη 2016 έως 2023 και συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2018, οι αγορές α' υλών ήταν μεγαλύτερες από τις πωλήσεις της, χωρίς να υπάρχουν ιδιαίτερες διαφορές στα αποθέματα έναρξης και τέλους χρήσης.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο αρμόδιος ελεγκτής έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες μεθόδους τεχνικής ελέγχου και εισηγήθηκε στην Προϊσταμένη του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, ως της καταλληλότερης μεταξύ των δύο έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται για τα νομικά πρόσωπα, που βασίζεται στο συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων και των αξιών τους, με αναγωγή των α' υλών σε πωλήσεις, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, καθόσον η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής τα τιμολόγια αγοράς και πωλήσεων της.

Η Προϊσταμένη του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, ενέκρινε την ανωτέρω τεχνική έλεγχο.

Ακολούθως ο έλεγχος, για τον έμμεσο προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με την αναλογία (δείκτη) μέσης τιμής πώλησης προς τη μέση τιμή αγοράς επί του κόστους πωληθέντων, εντόπισε τους τρεις μεγαλύτερους προμηθευτές της προσφεύγουσας:

α) την εταιρία «.....» με **ΑΦΜ**, που προμήθευε την προσφεύγουσα με αλκοολούχα ποτά και αναψυκτικά

β) την εταιρία «.....» με **ΑΦΜ**....., που προμήθευε την προσφεύγουσα με καφέ και

γ) την εταιρία «.....» με **ΑΦΜ**, που προμήθευε την προσφεύγουσα με κρέατα.

Οι συνολικές αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2018 από τους ανωτέρω προμηθευτές της, ανήλθαν στο ποσό των 169.040,63€, ποσοστό δηλαδή 62,75% επί των συνολικών αγορών πρώτων υλών ύψους 269.374,34 του έτους 2018.

Αφού έλαβε από τους ανωτέρω προμηθευτές το αναλυτικό καθολικό της προσφεύγουσας (κατόπιν διαπιστωμένων αποκλίσεων εξόδων στις ηλεκτρονικά υποβληθείσες από την προσφεύγουσα ΜΥΦ)

και την καρτέλα της ως πελάτη με τις ποσότητες και τις αξίες ανά ποσότητα των πωλούμενων αγαθών κατά το κρινόμενο έτος, από το βιβλίο αποθήκης που τηρούν, εξέτασε τις προσκομισθείσες από την προσφεύγουσα απογραφή έναρξης και απογραφή λήξης του έτους 2018 οι οποίες παρουσιάζουν πολύ μικρή απόκλιση ύψους 4.000,00€ (απογραφή έναρξης 28.400,00€ και απογραφή λήξης 32.400,00€), ήτοι αμελητέα διαφορά που δεν θα επηρέαζε το αποτέλεσμα των υπολογισμών του ελέγχου. Παραταύτα, προς όφελος της επιχείρησης, έλαβε υπόψη του στοιχεία από την απογραφή έναρξης και λήξης σε αγαθά που είχαν απογραφεί και ήταν διακριτή η περιγραφή τους, για τον υπολογισμό του κόστους αγοράς τους, κατέληξε δε, να επιλέξει τα παρακάτω είδη για επεξεργασία:

A) ΜΠΥΡΕΣ 330ml

B) ΒΟΤΚΑ 700ml

Γ) ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ

Δ) ΚΡΑΣΙΑ

Ε) ΟΥΙΣΚΥ, ΜΠΕΡΜΠΟΝ 700 ml

ΣΤ) ΚΑΦΕΣ ILLY

Ζ) ΛΑΠΑ C FLANK ή FLAP

Η) ΜΠΡΙΖΟΛΕΣ RIBEYE

Θ) BURGERS-ΜΟΣΧ ΚΙΜΑΣ

Ι) ΦΙΛΕΤΟ ΣΤΗΘΟΣ ΚΟΤΟΠ. ΝΩΠΟ

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΕΞ 2024 ΕΜΠ/1.8.2024** έγγραφο, ο έλεγχος αιτήθηκε να λάβει από την προσφεύγουσα αναλυτικά στοιχεία για τον τρόπο παρασκευής των παραπάνω αναφερθέντων πωλούμενων ειδών: ποσότητες α' υλών που αναλώνονται (πχ. γραμμάρια για την παρασκευή καφέ και πωλούμενων κρεάτων – μερίδες και φύρα), όπως και μερίδες ποτών και αναψυκτικών ανά φιάλη.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο παραπάνω έγγραφο αίτημα, στις 09.09.2024 με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΕΙΣ ΕΜΠ** έγγραφό της, απέστειλε τις πληροφορίες που της ζητήθηκαν, καθώς και τις τιμές των αγαθών που πώλησε κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2018, ως κάτωθι:

-Για τα αλκοολούχα ποτά:

ΜΠΥΡΕΣ 330ml

- Χρήση/σερβίρισμα ολόκληρης της φιάλης.
- Οι φιάλες εισαγωγής είναι ακριβότερες από τις ελληνικές.

Στα παραπάνω υπολογίζεται 5-8% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν, ατυχήματα, προϊόντα που λήγουν και πετιούνται.

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 για κάποια πιάτα ανάλογα 20 – 40ml

Στα παραπάνω υπολογίζεται 8-12% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν και ατυχήματα.

ΚΡΑΣΙ 750ml

- Χρήση/σερβίρισμα σε ποτήρι 150 – 180ml
- Χρήση/σερβίρισμα ολόκληρης φιάλης
- Χρήση στο μαγείρεμα για κάποια πιάτα ανάλογα 50 – 100ml

Στα παραπάνω υπολογίζεται 5-8% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν και ατυχήματα

ΟΥΙΣΚΙ 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)
- Χρήση/σε κοκτέιλ 20 – 60ml (μίξη και με άλλα προϊόντα – η τιμή δεν μεταβάλλεται)

Στα παραπάνω υπολογίζεται 5-8% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν και ατυχήματα.»

-Για τα αναψυκτικά

Αναψυκτικά φιάλες 500ml

- Χρήση σε μίξη με ποτό ± 150ml (η χρέωση συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του ποτού, δεν χρεώνεται έξτρα)
- Χρήση σε ποτήρι σερβιριζόμενο αναψυκτικό ±350 ml
- Χρήση/σερβίρισμα 1 ή 2 φιαλών (ανάλογα την επιθυμία του πελάτη) (η χρέωση συμπεριλαμβάνεται στην τιμή της φιάλης – δεν χρεώνεται έξτρα)

Αναψυκτικά φιάλες 250ml

- Χρήση σε μίξη με ποτό ±150 ml (η χρέωση συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του ποτού, δεν χρεώνεται έξτρα)
- Χρήση/σερβίρισμα ολόκληρο σε πελάτη με χρέωση ±300ml

Τσάι φιάλη 1250ml

- Χρήση σε ποτήρι σερβιριζόμενο τσάι ± 350ml

Στα παραπάνω υπολογίζεται 8-12% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν, ατυχήματα, προϊόντα που λήγουν και πετιούνται.

-Για τον καφέ

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 την δομή, την γεύση και το γενικότερο αποτέλεσμα του ροφήματος. Υπολογίζεται ότι κάθε

1000gr καφέ μας δίνουν ± 55 δόσεις δηλαδή 55 ροφήματα (espresso, cappuccino, freddo espresso, freddo cappuccino).

Κατ'επιλογή του πελάτη τα παραπάνω ροφήματα σερβίρονται και σε διπλή δόση δηλαδή ± 38 gr ανάλογα την εποχικότητα.

Στα παραπάνω υπολογίζεται 20 - 25% φύρα ετησίως από τις διαδικασίες ρύθμισης των μύλων (οπού οι δόσεις πετιούνται), εκπαιδεύσεις νέων υπαλλήλων – σεμινάρια, από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, του μπάρμαν, ατυχήματα, από την παρέλευση 4 ημερών κατά τις οποίες διατηρείται φρέσκο το προϊόν».

-Για τα κρέατα

ΛΑΠΑ - FLANK

- Χρήση σε μερίδα 300-350gr
- Χρήση σαν έξτρα συστατικό σε πιάτο πρωινού 100-150gr
- Χρήση σε μπέργκερ αντί για μπιφτέκι 200-250gr

Στα παραπάνω υπολογίζεται 22-25% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, ατυχήματα, πάροδο ημερομηνίας λήξης.

Επιπλέον λόγω της παλαίωσης των κρεάτων σε ειδικούς θαλάμους παλαίωσης υπάρχει μεγαλύτερη φύρα λόγω καθαρισμού των άκρων, καθώς ξεραίνονται και δεν είναι βρώσιμα και αναγκαστικά πετιούνται

ΜΠΡΙΖΟΛΑ RIBEYE

- Χρήση σε μερίδα 300-350gr

Στα παραπάνω υπολογίζεται 22-25% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, ατυχήματα, πάροδο ημερομηνίας λήξης

Επιπλέον λόγω της παλαίωσης των κρεάτων σε ειδικούς θαλάμους παλαίωσης υπάρχει μεγαλύτερη φύρα λόγω καθαρισμού των άκρων, καθώς ξεραίνονται και δεν είναι βρώσιμα και αναγκαστικά πετιούνται.

BURGERS (μοσχαρίσιος κιμάς)

- Χρήση σε μερίδα μπιφτέκι 2 τεμάχια από 200-250gr το καθένα
- Χρήση σε μπέργκερ μπιφτέκι 300-35gr

Στα παραπάνω υπολογίζεται 22-25% φύρα ετησίως από λάθος του πελάτη, του σερβιτόρου, ατυχήματα, πάροδο ημερομηνίας λήξης και απώλεια βάρους λόγω μερικής παλαίωσης.

ΦΙΛΕΤΟ ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΝΩΠΟ

- Χρήση σε μερίδα κοτόπουλο 250-300gr
- Χρήση σε σαλάτα σαν επιπλέον συστατικό 120 – 160gr
- Χρήση σε πιάτα πρωινού 100-150gr.

Η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας τα ανωτέρω:

- Στις τιμές πώλησης των αλκοολούχων ποτών χρησιμοποίησε τις χαμηλότερες τιμές πώλησης, δηλαδή έλαβε υπόψη τις τιμές στα πωλούμενα ποτά ως απλά (δεν έλαβε υπόψη τη τιμή χρέωσης

των κοκτέιλ) και υπολόγισε το πλήθος των μερίδων αλκοολούχων ποτών (κρασιών και ουίσκι) ανά φιάλη, προσδιορίζοντας τον όγκο του ποτού σε 50ml, της μπύρας σε 330ml και του κρασιού σε 180ml, συνυπολογίζοντας ποσοστό φύρας 10% σε όλα τα αλκοολούχα ποτά, αποδεχόμενη το ποσοστό φύρας που επικαλούνταν η προσφεύγουσα (από καταστροφές, απώλειες, αστοχίες και κεράσματα) και ενεργώντας προς όφελος της.

- Υπολόγισε τη μέση τιμή αγοράς των αναψυκτικών, θεωρώντας τα ως ενιαίο είδος, ανεξαρτήτως μεγέθους φιάλης (1,25ml ή 500ml ή 250ml) προς όφελος της προσφεύγουσας και αφού έλαβε υπόψη μεγαλύτερη μέση τιμή κόστους ανά φιάλη, υπολόγισε το πλήθος των μερίδων αναψυκτικών προσδιορίζοντας τον όγκο τους σε 250ml πάλι προς όφελος της προσφεύγουσας, ήτοι υπολόγισε τη μικρότερη τιμή πώλησης. Επιπλέον, συνεκτίμησε φύρα σε ποσοστό 10% (από καταστροφές, απώλειες, αστοχίες και κεράσματα).

- Υπολόγισε το πλήθος των μερίδων καφέ προσδιορίζοντας τον όγκο αυτών σε 18,8gr (55 μερίδες/κιλό), επί των οποίων συνεκτίμησε απώλειες/φύρα σε ποσοστό 15% και όχι 20%, μετά τη διαπίστωση ότι η εταιρία «.....» προμήθευσε κατά τη διάρκεια του 2018 δωρεάν την προσφεύγουσα με ποσότητες καφέ (που αντιστοιχούν σε ποσοστό 4% επί των συνολικών πωλούμενων ποσοτήτων της).

- Υπολόγισε το πλήθος των μερίδων κρέατος σε 3 μερίδες ανά κιλό αγορασθέντος κρέατος, και υπολόγισε φύρα σε ποσοστό 25% λόγω απώλειας βάρους (λίπους) λόγω ψησίματος.

-Από τον εκτεταμένο δειγματοληπτικό έλεγχο στα φορολογικά στοιχεία αγορών, καθώς και από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι το ποσοστό των καφέδων αντιστοιχεί σε ποσοστό 20%, των αναψυκτικών και των αλκοολούχων ποτών σε 20% και των φαγητών αντιστοιχεί σε ποσοστό 60% στις συνολικές αγορές, οπότε η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμή αγοράς των εξεταζόμενων αγαθών προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Σταθμισμένη Μέση Αναλογία (ποτά, κρασιά, αναψυκτικά)= $(20\% * 4,32) = 0,87$

Σταθμισμένη Μέση Αναλογία (καφές)= $(20\% * 7,43) = 1,49$

Σταθμισμένη Μέση Αναλογία (φαγητά)=($60\% * 2,97$) = 1,79

Σταθμισμένη Μέση Αναλογία (καφέδες + ποτά + φαγητά)= 4,15

Με την εφαρμογή της σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς στο κόστος πωληθέντων της προσφεύγουσας, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κόστος πωληθέντων: $265.374,34 \times 4,15 =$	1.101.303,51€
<u>Μείον:</u> Δηλωθέντα έσοδα από Εμπορική Δραστηριότητα	259.573,86€
Διαφορά εσόδων	841.729,65€

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα υποστηρίζει τη μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 32 του ν. 5104/2024 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Επισημαίνει δε, ότι η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων μικρής αξίας, καθώς και οι λοιπές παρατυπίες που διαπίστωσε ο έλεγχος, αποτελούν ήσσονος σημασίας παραβάσεις και δεν καθιστούν αντικειμενικώς αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός της, ώστε να οδηγήσουν σε προσδιορισμό αυτού με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνει ότι στην αιτιολογία της επιλογής μεθόδου πρέπει να διαλαμβάνονται και οι λόγοι που δεν είναι εφικτή, ή δεν ενδείκνυται η εφαρμογή των λοιπών μεθόδων, ενώ υποστηρίζει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, καθώς η ίδια δεν έχει περιορισμένο εύρος δραστηριότητας.

Επειδή, η εφαρμογή μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας, προκρίθηκε από τον έλεγχο κατόπιν διαπίστωσης ότι τα λογιστικά αρχεία της δεν τηρούνταν σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, καθώς και ότι της επιβλήθηκαν τρία (3) πρόστιμα για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, κατά το κρινόμενο έτος. Οι δε εφαρμοζόμενες διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ουδόλως αναφέρονται σε ιδιαίτερης βαρύτητας φορολογικές παραβάσεις, απεναντίας δεν κάνουν κανένα διαχωρισμό ως προς την βαρύτητα της παράβασης.

Επειδή, η έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών εφαρμόστηκε ως η καταλληλότερη, κατόπιν αξιολόγησης των στοιχείων που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος. Η συγκεκριμένη τεχνική ελέγχου βασίζεται στο συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων και των αξιών τους, με αναγωγή των α' υλών σε πωλήσεις, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Ο έλεγχος διενεργήθηκε εξ' ολοκλήρου βάσει των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και πληροφοριών (το υπ' αριθμ./09.09.2024 έγγραφο), που παρασχέθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα, καθώς και από στοιχεία που λήφθηκαν από τους προμηθευτές της. Σημειώνεται δε, ότι η αρχή των αναλογιών 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, ως κατένειμε εν προκειμένω τις αγορές της προσφεύγουσας ο έλεγχος σε τρεις ομάδες : ποτά-αναψυκτικά, καφέδες και φαγητά.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι πάσχουν από (επαρκή) αιτιολογία οι διαπιστώσεις του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο, ούτε αποδεικνύεται πώς προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη των καθαρών κερδών. Επισημαίνει δε, ότι η ελεγκτική αρχή: α) δεν προέβη σε έλεγχο αποθήκης με αποτέλεσμα να αγνοήσει πλήρως την τεράστια ποσότητα εμπορευμάτων που βρίσκεται στις αποθήκες της, καθιστώντας τον έλεγχο ελλιπή, β) έλαβε υπόψη αντιπροσωπευτικά είδη, όχι όμως το σύνολο των ειδών (αν λαμβάνονταν υπόψη όλα τα είδη, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους θα ήταν μικρότερο), γ) λανθασμένα υπολόγισε τη μέση αναλογία τιμής πώλησης / αγοράς, δ) δεν συνεκτίμησε το γεγονός ότι η εταιρία σε τακτά χρονικά διαστήματα παρέχει στους καταναλωτές διάφορες προσφορές με σκοπό την προσέλκυση περισσότερης πελατείας, ε) δεν υπολόγισε ορθά τη φύρα, ούτε έλαβε υπόψη της τα γεύματα προσωπικού, καθώς και την ιδιοκατανάλωση των εταίρων και των οικογενειών τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν τηρούσε αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης). Ωστόσο, τηρούσε βιβλίο απογραφών των περιουσιακών της στοιχείων, από τον έλεγχο του οποίου διαπιστώθηκε ότι είχε δηλώσει ως απογραφή έναρξης του έτους 2018 το ποσό των 28.400,00€ και ως απογραφή λήξης το ποσό των 32.400,00€.

Επειδή, κατά τον έλεγχο αποτίμησης των απογραφέντων ειδών, το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης διαπίστωσε αποκλίσεις στα αναψυκτικά και ποτά, σε σχέση με τις καρτέλες ειδών που έλαβε από τον προμηθευτή της προσφεύγουσας, ενώ στον καφέ και τα είδη κρέατος που χρησιμοποιήθηκαν για την παρασκευή καφέδων και γευμάτων, η απογραφή έγινε με γενικόλογες και ασαφείς περιγραφές με αποτέλεσμα να αμφισβητούνται τα δεδομένα της. Ωστόσο, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της στοιχεία από την απογραφή έναρξης και λήξης, σε αγαθά που είχαν απογραφεί και ήταν διακριτή η περιγραφή τους.

Επειδή, το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης εντόπισε τους τρεις μεγαλύτερους προμηθευτές της προσφεύγουσας, από τους οποίους πραγματοποιήθηκε το 62,75% (ποσό 169.040,63€) των συνολικών αγορών πρώτων υλών ύψους 269.374,34 του έτους 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αγορές αξίας 100.333,71€ λοιπών προμηθευτών, ήτοι αγορές ειδών που δεν περιλαμβάνονται στον τιμοκατάλογο του καταστήματος και κατ' επέκταση δεν είναι χρεώσιμα στον πελάτη (είδη μαναβικής, ζαχαροπλαστικής, μπαχαρικά, αλλαντικά, ζωμοί, σάλτσες). Ωστόσο, παραβλέπει το γεγονός ότι τα προϊόντα αυτά δεν αποτελούν τελικό προϊόν προς πώληση, συμμετέχουν όμως στο κόστος πωληθέντων, που αποτέλεσε τη βάση για τον προσδιορισμό των εσόδων της.

Επειδή, στην από **06.12.2024** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επισημαίνεται ότι κατόπιν έρευνας στο διαδίκτυο, η προσφεύγουσα δεν προέκυψε να έχει αναρτήσει περιόδους προσφορών. Από τον έλεγχο δε στα λογιστικά της αρχεία, δεν προέκυψε να είχε υπογράψει συμβάσεις με εταιρίες προώθησης πωλήσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι το κέντρο συνωστισμού της Θεσσαλονίκης έχει μεταφερθεί στην περιοχή Λαδάδικα και στις οδούς Καρόλου Ντηλ και Πρ. Κορομηλά. Ωστόσο η Λεωφόρος Νίκης (παραλία) αποτελεί κλασικό και αγαπημένο σημείο εξόδου της πόλης και τα ευρισκόμενα σε αυτήν καταστήματα συγκεντρώνουν τόσο θαμώνες, όσο και διερχόμενους (κατοίκους και τουρίστες).

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό φύρας με βάση τις πληροφορίες που δόθηκαν από τον υπεύθυνο της προσφεύγουσας (υπ' αρ. πρωτ. εισερχ./09.09.2024 έγγραφο του διαχειριστή της κ. σε απάντηση στο υπ' αριθμ. πρωτ./2024 έγγραφο αίτημα της ελεγκτικής αρχής).

Επειδή, στην περίπτωση της δωρεάν διάθεσης αγαθών (ήτοι χωρίς αντιπαροχή), ο διαθέτων τα αγαθά θεωρείται από πλευράς Φ.Π.Α. ως ο τελικός καταναλωτής. Συνεπώς η βούληση του νομοθέτη είναι να εξομοιώσει με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας κάθε δωρεάν διάθεση αγαθών και να την υπαγάγει σε Φ.Π.Α. καθώς σε διαφορετική περίπτωση η πράξη αυτή θα καθίστατο εκ των πραγμάτων αφορολόγητη. Άλλωστε, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει αποφανθεί παγίως ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης των τελικών καταναλωτών των οικείων αγαθών, δια της υποχρεωτικής υπαγωγής της τελικής χρήσης τους σε ΦΠΑ, εφόσον έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Συγκεκριμένα το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ότι « το άρθρο 5, παράγραφος 6, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας (ήδη άρθρο 16 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) εξομοιώνει με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, υποβάλλει σε ΦΠΑ την ανάληψη, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεως του το οποίο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς, κατ αρχήν, να έχει σημασία αν η μεταβίβαση αυτή γίνεται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, η δεύτερη φράση της διατάξεως αυτής, η οποία αποκλείει τη φορολόγηση των αναλήψεων που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, προκειμένου να δοθούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα, θα καθίστατο κενή περιεχομένου αν η πρώτη φράση δεν φορολογούσε με ΦΠΑ τις αναλήψεις αγαθών που ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει εκ χαριστικής αιτίας, ακόμη και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κάθε δωρεάν διάθεση, από υποκείμενο στο φόρο, αγαθών της επιχείρησής του, δηλαδή κάθε διάθεση αγαθών για τα οποία δεν υπάρχει άμεση αντιπαροχή, ανεξαρτήτως εάν αυτή γίνεται για σκοπούς συναφείς ή ξένους προς την άσκηση της

επιχείρησης, εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών (εξ επαχθούς αιτίας) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και υπόκειται στο φόρο, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έχει ασκηθεί ως προς αυτά το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

Επειδή, για τη δωρεάν διάθεση μέρους των ειδών προς τους πελάτες ή τα συγγενικά πρόσωπα των ιδιοκτητών, η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει στοιχεία αυτοπαράδοσης (σχετ. υπουργική απόφαση Π.7475/07.11.86), δεδομένου ότι η αγορά αυτών ήδη συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στον ΦΠΑ εισροών που η επιχείρηση εξέπεσε, το οποίο και ουδέποτε έπραξε.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ορθώς η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα προσδιορισθέντα με έμμεσο τρόπο βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013 ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται 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' ύλην 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

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 προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζόμενων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, 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 κατάστασης 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 μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση. Επομένως, ενόψει του, ότι οι τεχνικές αυτές έχουν σαφές προκαθορισμένο περιεχόμενο, η Α.1008/20.01.2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορά 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).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης νομοθετικής εξουσιοδότησης **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **17.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

A) Η με αριθμό/06.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Διαφορά φόρου	127.915,53€
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	63.957,76€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	191.873,29€

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

B) Η με αριθμό/06.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ποσό
Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.	204.060,81€
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	102.030,41€
Σύνολο φόρου για καταβολή	306.091,22€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο	0,00€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.