



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/05/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1368

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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

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

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

4. Την από 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

β) της υπ' αριθ. /22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και την υπ' αριθ. /22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... I.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές χρήσης ποσού 80.883,92€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία (καφέ – μπαρ), για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 107.345,86€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 53.672,93€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 161.018,79€. Η διαφορά φόρου οφείλεται i) στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της στο ποσό των 1.382.140,00€ έναντι δηλωθέντων ποσού 938.517,75€, λόγω α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 438.122,12€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και β) προσθήκης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 5.500,13€, κατόπιν διαπίστωσης ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων βάσει πορίσματος προγενέστερου ελέγχου, και ii) στην προσθήκη ποσού 7.419,80€, ως λογιστικής διαφοράς, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 106.469,36€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 52.574,67€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 159.044,03€, λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων εκροών ποσού 443.622,25€ και φόρου αυτών 106.469,36€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20/12/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./28.06.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

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

1. Παράνομη και ανατιολόγητη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν.4172/2013, λόγω μη πλήρωσης των εκεί αναφερόμενων προϋποθέσεων.
2. Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Επειδή, με το 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανερής δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη)

καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Επειδή, το δικαστήριο της ουσίας υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 τ. Α΄)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια και μόνον εφ' όσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε

τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) ορίζεται ότι: «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,...».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,... Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων... 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου

ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύνανται 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, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύνανται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «...2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύνανται 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) δύνανται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης

τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς και άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας

παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της

προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

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

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 20/12/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι οι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ.1036/2017 Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) σε συνδυασμό με το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015, από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017, βάσει βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας (καφέ – μπαρ), τα ακαθάριστα έσοδά της ανήλθαν σε 938.517,75€, το κόστος πωληθέντων σε 644.756,44€, το μικτό αποτέλεσμα σε 293.934,62€ και οι ζημιές της χρήσης σε 53.280,24€.

Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο συντελεστής μικτού αποτελέσματος επί των πωλήσεων ήταν 31%, επί του κόστους 46% και το ποσοστιαίο περιθώριο καθαρού κέρδους της επιχείρησης ήταν αρνητικό (-5,68%) στο έτος 2017.

Κατά τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποπέσει κατ' επανάληψη στην παράβαση της μη έκδοσης ή/και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι υπ' αριθ./2018 και/2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εκτίμησε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, κατόπιν σχετικής εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την υπ' αριθ./2023 απόφασή του.

Με βάση τη μέθοδο αυτή, ως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, λήφθηκαν δεδομένα για τις αγορασθείσες ποσότητες φιαλών αλκοολούχων ποτών και λαμβάνοντας υπόψη την απογραφή της προσφεύγουσας εταιρείας και πληροφορίες από το διαδίκτυο και από τρίτες ομοειδείς επιχειρήσεις, μεταξύ άλλων, για τις τιμές πώλησης και τον όγκο των μερίδων αλκοολούχων ποτών, προσδιορίστηκε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων για το έτος 2017, στο ποσό των 1.376.639,87€ έναντι δηλωθέντος ποσού 938.517,75€, δηλαδή διαπιστώθηκε αποκρυβείσα ύλη ποσού 438.122,12€ και η μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 49.507,20€.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του όγκου πωλήσεων υπολόγισε το πλήθος των μερίδων αλκοολούχων ποτών/μπυρών/κρασιών, προσδιορίζοντας τον όγκο της μερίδας του ποτού σε 70ml, της μπίρας σε 330ml και του κρασιού σε 150ml, επί των οποίων συνεκτίμησε απώλειες/φύρα σε ποσοστό 5%. Κατόπιν, η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε επί των εξαγόμενων μερίδων μέσες τιμές πώλησης και ειδικότερα 8,00€ για ποτά, 4,50€ για μπίρες και 5,50€ για κρασιά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 εταιρεία ισχυρίζεται ότι η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου αποτελεί ήσσονος σημασίας παράβαση που δεν καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν μπορεί να στηρίξει την υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές. Ωστόσο, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 27 ΚΦΔ ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και επιλέγεται το μεγαλύτερο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου στο υπό κρίση φορολογικό έτος και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. .../2018 και/2022 πράξεις επιβολής προστίμου,

με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι πλημμελής διότι η ελεγκτική αρχή δεν την κάλεσε προκειμένου να δώσει πληροφορίες και στοιχεία αναφορικά με τις αναλογίες για την παρασκευή των ποτών. Επίσης, διατείνεται ότι ακόμη και όταν υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./24.10.2023 υπόμνημά της μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθ./2023 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4987/2022, στο οποίο παρείχε/παρέθετε στοιχεία για την εξαγωγή αναλογιών αυτά δε λήφθηκαν υπόψη από την ελεγκτική αρχή, άνευ αντιλόγου, ούτε ανέφερε η τελευταία τα δεδομένα των ομοειδών επιχειρήσεων που έλαβε υπόψη της προκειμένου να υπάρχει βάση σύγκρισης.

Αναλυτικότερα, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα εταιρεία, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τον όγκο της μερίδας αλκοολούχων ποτών στα 70ml ενώ στην πραγματικότητα ανερχόταν στα 87,5ml, την τιμή πώλησης αυτής στα 8,00€ ενώ η πραγματική τιμή της κατά το υπό κρίση έτος ανερχόταν στα 7,00€, τον όγκο της μερίδας κρασιού στα 150ml αντί των 175ml και τον όγκο της μερίδας μπίρας βαρελιού στα 330ml αντί των 500ml. Επιπροσθέτως, η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε κατ' αποκοπή μειωτικό συντελεστή 5%, που αντιστοιχεί σε φύρα (καταστροφές), διατήρηση κάβας κ.λπ. ενώ στην πραγματικότητα ο εν λόγω συντελεστής ανερχόταν στο 10%.

Από το περιεχόμενο των οικείων εκθέσεων ελέγχου πράγματι δεν προκύπτει η προσφεύγουσα εταιρεία να κλήθηκε να παράσχει πληροφορίες για τον τρόπο λειτουργίας της και συγκεκριμένα για τις τιμές και τον όγκο των μερίδων σερβιριζόμενων ποτών/κρασιών/μπυρών, όπως προβλέπεται και στο άρθρο 1 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, ούτε η φορολογική αρχή προσδιόρισε επαρκώς τις ομοειδείς επιχειρήσεις από τις οποίες αντλήθηκαν στοιχεία για την μετατροπή των αγορών σε πωλήσεις. Κύρια πηγή πληροφοριών για τον τρόπο λειτουργίας αποτελεί κυρίως η ίδια η επιχείρηση, στα δεδομένα της οποίας η ελεγκτική αρχή οφείλει να εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, μετατρέποντας τις εισροές (αγορές) σε εκροές (πωλήσεις) και εφόσον τούτο δεν οδηγεί στην εξαγωγή αξιόπιστης αναλογίας, να αναζητούνται στοιχεία, πληροφορίες και διευκρινίσεις από τρίτες πηγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η πραγματική τιμή της μερίδας ποτού κατά το υπό κρίση έτος ανερχόταν στα 7,00€. Η ελεγκτική αρχή, μολονότι συνέλεξε από τους προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας τις αγορές αλκοολούχων ποτών διακριτά (ανά ετικέτα) και σε συνδυασμό με τα δεδομένα της απογραφής της εξήγαγε τις αναλωθείσες ποσότητες, δεν επισήμανε ότι οι τελευταίες αντιστοιχούν σε ποτά που πωλούνται σε τιμή ανώτερη από την τιμή των 7€ ανά μερίδα ούτε προέβη σε οποιονδήποτε υπολογισμό της μέσης τιμής πώλησης. Ως εκ τούτου, ελλείπει ειδικής αιτιολογίας περί του αντιθέτου, γίνεται δεκτό ότι τιμή πώλησης αυτών ανερχόταν σε 7€ (ήτοι καθαρή αξία 5,65€ πλέον ΦΠΑ 1,35€).

Επειδή, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τον όγκο των μερίδων αλκοολούχων ποτών, μπίρας και κρασιού, συνεκτιμώντας τις αγορανομικές διατάξεις σε συνδυασμό με πληροφορίες από ομοειδείς επιχειρήσεις. Αναλυτικότερα, προσδιόρισε τη μερίδα του ποτού σε 70ml και της μπίρας βαρελιού σε 330ml, ήτοι εντός των ορίων των διδαγμάτων της κοινής πείρας. Εξάλλου,

η μεταβολή της μερίδας της μπίρας βαρελιού από 330ml σε 500ml θα επέφερε και αντίστοιχη αύξηση της τιμής πώλησης με αποτέλεσμα τα προσδιορισθέντα με έμμεσο τρόπο έσοδα από τις πωλήσεις της να μη διαφέρουν ουσιαστικά.

Εντούτοις, αναφορικά με το κρασί ευρείας κατανάλωσης, από την έρευνα στο διαδίκτυο προκύπτει ότι αυτό (κυρίως) εμφιαλώνεται σε τριών ειδών μπουκάλια, με χωρητικότητα 187ml (ατομικά φιαλίδια – split), 375ml (Demi) και 750ml (Standard). Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν κλήθηκε να παράσχει στοιχεία και πληροφορίες για τον τρόπο λειτουργίας της ούτε πραγματοποιήθηκαν μετρήσεις κατά τη διάρκεια του (επιτόπιου) ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- η μέση τιμή πώλησης ανά μερίδα κρασιού 150ml προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 5,50€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ),
- η τυπική φιάλη κρασιού είναι 750ml και αντιπροσωπεύει το 97,3% των αναλωθεισών φιαλών, με τη χωρητικότητα των λοιπών φιαλών να κυμαίνεται από 200ml έως 1,5lt,
- η τιμή διάθεσης ακέραιης φιάλης 750ml υπολείπεται, κατά τη συναλλακτική πείρα αλλά και τους τιμοκαταλόγους κρασιών, του αθροίσματος μεμονωμένης πώλησης 5 μερίδων,
- οι 84 από τις 98 ετικέτες κρασιού βάσει του τιμοκαταλόγου πωλούνται σε τιμές από 20,00€ έως 28,00€ ανά φιάλη,

προς διασφάλιση της αξιοπιστίας των αποτελεσμάτων και για λόγους χρηστής διοίκησης, προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα βάσει τιμής πώλησης φιαλών κρασιού 750ml προς 24,00€ (ήτοι καθαρή αξία 19,35€ πλέον ΦΠΑ 4,65) και όχι βάσει τιμής πώλησης των μερίδων ανά φιάλη κρασιού.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο κατ' αποκοπή συντελεστής απομείωσης ανέρχεται σε ποσοστό 10%. Λαμβάνοντας υπόψη ότι επιχειρήσεις με ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας προβαίνουν σε προωθητικές ενέργειες και εκπτώσεις προς τους πελάτες τους για την ενίσχυση της ανταγωνιστικής τους θέσης, αλλά ενίοτε και προς το προσωπικό που απασχολούν, με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτό ότι εκτός της υπολογισθείσας φύρας 5% που συνίσταται στις απώλειες λόγω ζημιάς ή ακαταλληλότητας του εμπορεύματος, δεδομένων των συνθηκών (δραστηριότητα, ανταγωνισμός, περιοχή κ.λπ., αλλά και την απασχόληση 109 εργαζομένων σύμφωνα με την έκθεση φορολογίας εισοδήματος) στον κατ' αποκοπή συντελεστή απομείωσης πρέπει να ενσωματωθεί ποσοστό 5% έκπτωσης που κατά κοινή λογική και πείρα πραγματοποιείται σε αναλωθέντα ποτά/κρασιά/μπύρες.

Κατόπιν των ανωτέρω, βάσει της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, τα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος αυτών προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ	ΜΕΡΙΔΕΣ/ΦΙΑΛΕΣ	ΦΥΡΑ	ΑΝΑΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	(ΚΑΘΑΡΗ) ΑΞΙΑ ΜΕΡΙΔΑΣ/ΦΙΑΛΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΑ ΠΟΤΑ (70ml ανά μερίδα)	112.133,57	11.213,36	100.920,21	5,65	570.199,19	136.847,81
ΚΡΑΣΙ (750ml ανά φιάλη, 22.626.552,50ml /750ml)	30.168,74	3.016,87	27.151,87	19,35	525.388,68	126.093,28
ΜΠΥΡΕΣ (330ml ανά φιάλη/ποτήρι)	15.451,00	1.545,10	13.905,90	3,63	50.478,42	12.114,82
ΣΥΝΟΛΑ					1.146.066,29	275.055,91

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	1.146.066,29
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	5.500,13
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	644.576,44
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	506.989,98
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	347.221,55
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	21.946,60
ΚΕΡΔΗ ΕΤΟΥΣ 2017	181.715,03
ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΕΤΑΙ	42.130,48
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	139.584,55

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./19.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την τροποποίηση της υπ' αριθ./22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και
2. την τροποποίηση της υπ' αριθ./22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ./22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	-38.753,44	412.288,61	181.715,03	-230.573,58
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	-42.130,48	-42.130,48	-42.130,48	0,00
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-80.883,92	370.158,13	139.584,55	-230.573,58
Φόρος που αναλογεί		107.345,86	40.479,52	-66.866,34
Διαφορά φόρου προς καταβολή		107.345,86	40.479,52	-66.866,34
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022		53.672,93	20.239,76	-33.433,17
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		161.018,79	60.719,28	-100.299,51

**Υπ' αριθ./22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	939.866,05	1.383.488,30	1.152.914,72	-230.573,58
Φορολογητέες εισροές	730.598,28	730.598,28	730.598,28	0,00
Φόρος εκροών	225.559,42	332.028,78	276.691,12	-55.337,66
Υπόλοιπο φόρου εισροών	226.070,02	225.559,42	225.559,42	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	510,60	510,60	510,60	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		106.469,36	51.131,70	-55.337,66
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/2022		53.234,68	24.905,84	-28.328,84
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		159.704,04	76.037,54	-83.666,50

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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