



Θεσσαλονίκη 17/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1336

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10,
Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024).
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Την από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στον, επί της οδού, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: α) των με αριθμ. ... και .../**20-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018, β) των με αριθμ. και .../**20-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018 και γ) της με αριθμ. .../**20-12-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ. .../**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, επαναπροσδιορίσθηκε η φορολογητέα ζημία της προσφεύγουσας σε 130.410,54€ έναντι δηλωθείσας 343.904,60€ (διαφορά 213.494,06€).

2) Με την αριθμ. .../**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, επαναπροσδιορίσθηκε η φορολογητέα ζημία της προσφεύγουσας σε 99.117,16€ έναντι δηλωθείσας 503.700,94€ (διαφορά 404.583,78€).

3) Με την αριθμ. .../**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 34.361,87€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 17.180,94€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **51.542,81€**.

4) Με την αριθμ. .../**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 44.145,72€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 22.072,86€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **66.218,58€**.

5) Με την αριθμ. .../20-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων και αντιγράφων των ηλεκτρονικών αρχείων της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1 δ' και 2γ' του άρθρου 54 του ν. 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της με αριθμ. .../.../17-05-2023 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 20/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., πρόκειται για νομική οντότητα με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ μπαρ, που για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4987/2022 καθόσον η προσφεύγουσα προσκόμισε μέρος από τα λογιστικά της αρχεία μόνο για το χρονικό διάστημα, 01/01/2017-26/02/2017, με συνέπεια να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επιπλέον, από την έρευνα στο αρχείο της Υπηρεσίας προέκυψε ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τριάντα περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 260,48€. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο του ελεγκτικού κέντρου. Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 318.104,82€, ενώ η φορολογητέα ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα περιορίστηκε στο ύψος των 130.410,54€, έναντι δηλωθείσας 343.904,60€. Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 359.680,25 €, ενώ η φορολογητέα ζημία περιορίστηκε στο ύψος των 99.117,16€, έναντι δηλωθείσας 503.700,94€. Παράλληλα οι φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους επαναπροσδιορίστηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Με την από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Ως προς τη μη αναγνώριση δαπανών μισθοδοσίας η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι η σχετική πρόβλεψη του εδαφίου ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 72 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ως εκ τούτου στις αρχές του 2017 υπήρχε ασάφεια ως προς το καθεστώς εφαρμογής, αλλά και τεχνικά προβλήματα, καθόσον υπήρχε προσωπικό που

εργάζονταν για λίγες μέρες, δεν είχε τραπεζικό λογαριασμό και αδυνατούσε σε αυτό το σύντομο χρονικό διάστημα να προβεί σε διαδικασία ανοίγματος τραπεζικού λογαριασμού. Ενώ ως προς τη μη αναγνώριση δαπανών, λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπέζης, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η μη αναγνώριση των επίμαχων δαπανών αντιβαίνει την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον ο έλεγχος παρά τη μη προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών εξόφλησης μέσω τραπέζης προέβη στις απαιτούμενες επαληθεύσεις αναγνωρίζοντας ότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

2. Το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση φέρει κατ'αρχήν η Φορολογική Διοίκηση. Εν προκειμένω, δεν συντρέχει λόγος προσδιορισμού του εισοδήματος που απέκτησε η προσφεύγουσα κατά το επίμαχα φορολογικά έτη με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

3. Το ποσοστό φύρας 10% που χρησιμοποίησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου είναι λανθασμένο και δέον να αναπροσαρμοστεί στο 30% για τα ποτά και τους καφέδες, λαμβανομένων υπόψη των ειδικών προσφορών, των κερασμάτων προς πελάτες αλλά και προς το προσωπικό, της αυξημένης ποσότητας που χρησιμοποιούσε για την παρασκευή των ποτών και των καφέδων η συγκεκριμένη επιχείρηση ως επιχειρηματική τακτική, της φύρας λόγω μεγάλης απόστασης από τα βαρέλια έως τις αντλίες, ενώ ως προς τα αναψυκτικά και τους χυμούς το ποσοστό αυτό είναι πολύ μεγαλύτερο καθόσον σε μεγάλο ποσοστό αυτά χρησιμοποιούνταν για την παρασκευή των ποτών. Όσον αφορά στις μερίδες των ποτών, σε καμία περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα για 14 μερίδες. Στην πραγματικότητα λαμβανομένης υπόψη της πρακτικής κεράσματος, ανά φιάλη, αντιστοιχούν 6 μερίδες ποτών. Όσον αφορά τα αναψυκτικά και τους χυμούς, ως μερίδα θα πρέπει να ληφθεί η ποσότητα των 330ml και όχι των 250ml, όπως εσφαλμένα έλαβε υπόψη του ο έλεγχος. Ως προς τους καφέδες, οι δοσολογίες που εφαρμόζε ήταν, 24γρ. ανά καφέ εσπρέσσο, 14γρ. ανά καφέ ελληνικό – νες καφέ και λοιπών στιγμιαίων καφέ, 36γρ. λευκής σοκολάτας ανά μερίδα και 14γρ. ελληνικού καφέ, ανά μερίδα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, στο 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 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 Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 ΦΕΚ 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 47**, 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». Στο **άρθρο 21** 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..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...». Στο **άρθρο 22**, ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...» και στο **άρθρο 23**, ότι «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α).... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής....., ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1113/2015**, ορίζεται ότι : «...α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του

είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο...».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1055/2016**, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β'). 2. Με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου....».

Επειδή περαιτέρω με την **ΠΟΛ.1061/2017**, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών». Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεών του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν

προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, με βάση την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 4116 και 4117/1997 Επταμελούς σύνθεσης) οι σχετικές Συνταγματικές Διατάξεις «δεν αποκλείουν τη θέσπιση διατάξεως νόμου μη αναγνωριζούσης, κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, δαπάνη του φορολογουμένου, εφόσον η μη αναγνώριση οφείλεται σε λόγους αναγομένους σε μη εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης συνδεομένης με τη δαπάνη» (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 2752/1979, 3296/1981)».

Επειδή η δημόσια διοίκηση, δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Τούτο σημαίνει ότι το διοικητικό όργανο, εφόσον διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου πραγματικές ή νομικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του, είναι υποχρεωμένο να εκδώσει διοικητική πράξη που περιέχει ρύθμιση, την οποία προκαθορίζει ο κανόνας αυτός. (ΣΤΕ 4720/2012, 286/2012, 2211/2015].

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι είναι εύλογο και δικαιολογημένο στις αρχές του 2017, λίγες μέρες μετά την ψήφιση του νόμου Ν.4446/2016, με τον οποίο προστέθηκε η περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, να υπάρχει ασάφεια ως προς το καθεστώς εφαρμογής και ότι υπήρχαν τεχνικά προβλήματα, καθώς υπήρχε προσωπικό που εργάζονταν μόνο για λίγες μέρες και αδυνατούσε να ανοίξει σε σύντομο χρονικό διάστημα λογαριασμό, ακόμη και κατ' εφαρμογή των Αρχών της Επιείκειας και της Χρηστής Διοίκησης, δε θα μπορούσε να γίνει αποδεκτός από τη Φορολογική Αρχή, καθόσον η προσφεύγουσα καθυστέρησε να συμμορφωθεί στην συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση που τέθηκε με το Ν. 4446/2016 για διάστημα μεγαλύτερο των πέντε μηνών, η μη συμμόρφωση, δε, ήταν γενική και αφορούσε όλες τις μισθοδοτικές δαπάνες και όχι μεμονωμένες περιπτώσεις προσώπων που εργάστηκαν αποκλειστικά για λίγες μέρες.

Εξάλλου, το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 με τις αναφερόμενες σ' αυτό περιπτώσεις, περιέχει συγκεκριμένες έννομες συνέπειες, ήτοι, τη μη αναγνώριση συγκεκριμένων δαπανών προς έκπτωση καθιδρύοντας με αυτό τον τρόπο δέσμια αρμοδιότητα της Διοίκησης και ως εκ τούτου δεν νοείται περίπτωση εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς :

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Ν.4987/2021616** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

2. 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, στο **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** ορίζεται: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: «α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.**»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η **A.1293/23-07-2019**, Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του 4987/2022.

Επειδή, με την **E. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής: «1.Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. [...]

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

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής :«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 ...

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν :α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το

ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. ...

... Άρθρο 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 εμπíπτουν 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, δύνатаι 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 οριζομένων 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, σύμφωνα με την **Ε 2016/31.01.2020** εγκύκλιο 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)» διευκρινίστηκε ότι: « Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοίμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

....Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο 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).

.... 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, περαιτέρω, στο **άρθρο 64 του ν. 4987/2022**, 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, ακολούθως, στο **άρθρο 65 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό πρωτ. .../01-06-2023 πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης, καθόσον δεν προσκόμισε τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών (.....,) που της ζητήθηκαν για το σύνολο του ελεγχόμενου διαστήματος (προσκόμισε αρχεία που αφορούσαν τη χρονική περίοδο από 01/01/2017 έως 26/02/2017, τα οποία δεν είχαν την προβλεπόμενη μορφή που θα επέτρεπε την επεξεργασία τους και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων) και συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Επιπλέον, όπως προέκυψε από σχετικές εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που διενεργήθηκε εντός τους 2018, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε τριάντα περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 260,48 ευρώ, οπότε πληρείται και η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Κατόπιν εξέτασης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων – στοιχείων) της προσφεύγουσας, επιλέχθηκε από τον έλεγχο η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ως ενδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης. Ειδικότερα ο έλεγχος, αξιοποιώντας στοιχεία κόστους με βάση τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας και τρίτων πηγών προσδιόρισε τον όγκο του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (αναψυκτικών, μπίρας, κρασιού, ποτού κλπ) σε εκροή (μερίδα). Δεδομένου ότι η τιμή πώλησης κάθε είδους είναι γνωστή από τον σχετικό τιμοκατάλογο, ενώ η επιχείρηση έχει περιορισμένα είδη προϊόντων με σταθερές τιμές πώλησης σε όλες τις φορολογικές περιόδους, ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων με την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου, μέσω της διερεύνησης της ποσότητας ποτών και ροφημάτων που καταναλώθηκαν στις ελεγχόμενες χρήσεις.

Συγκεκριμένα, για τον υπολογισμό των πωλούμενων ποτών και ροφημάτων, χρησιμοποιήθηκαν τα κάτωθι δεδομένα:

- Για την παρασκευή μιας μερίδας ποτού, απαιτούνται περίπου 50ml ποτού. Από κάθε φιάλη ποτού όγκου 700ml προκύπτουν 14 μερίδες ποτού, εφόσον η ποσότητα ανά μερίδα ανέρχεται σε 50ml.
- Για μια μερίδα χυμού ή αναψυκτικού απαιτούνται περίπου 250 ml ποτού.
- Η μπίρα βαρέλι σερβίρεται σε μερίδες των 400 ml, ενώ η μπίρα βαρέλι μάρκας σερβίρεται σε μερίδες των 500 ml.
- Για την παραγωγή ενός ροφήματος καφέ τύπου εσπρέσο απαιτούνται 18 γραμμάρια αλεσμένου καφέ. Για την παρασκευή ροφημάτων καφέ με nescafe απαιτούνται κατά μέσο όρο 9 γραμμάρια στιγμιαίου καφέ. Για την παρασκευή ροφημάτων ελληνικού καφέ απαιτούνται κατά μέσο όρο 10 γραμμάρια έτοιμου αλεσμένου καφέ. Οι ποσότητες αυτές προέρχονται από σχετική βεβαίωση που ελήφθη από μεγάλη αλυσίδα καφέ.
- Από την εξέταση των τιμολογίων αγοράς και των στοιχείων που προσκόμισαν στον έλεγχο για το 2017 και 2018, οι προμηθευτές, ΑΕ, ΑΕ και ΟΕ ΑΕ, προέκυψαν οι ποσότητες ποτών και καφέ (και άλλων ροφημάτων) που αγόρασε η προσφεύγουσα.
- Αναγνωρίστηκε μια κατ' αποκοπή μείωση 10% στην ποσότητα των συγκεκριμένων εισροών, που αντιστοιχεί σε φύρα, διατήρηση κάβας, κεράσματα, κατανάλωση των εργαζομένων κτλ,.
- Οι τιμές των ποτών και των ροφημάτων ελήφθησαν από τον τιμοκατάλογο που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο.

Ο κύκλος εργασιών της προσφεύγουσας, μόνο από την πώληση ποτών (έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) προσδιορίστηκε, ανά φορολογικό έτος ως εξής:

	Φορολογικό έτος 2017		Φορολογικό έτος 2018	
	Πωλήσεις	Πωλήσεις με 10% φύρα, κεράσματα, κλπ	Πωλήσεις	Πωλήσεις με 10% φύρα, κεράσματα, κλπ
Πωλήσεις ροφημάτων	129.792,06	116.812,86	151.694,07	136.524,66
Πωλήσεις ποτών	212.262,90	191.036,61	247.619,35	222.857,42
Συνολικές πωλήσεις	342.054,96	307.849,47	399.313,42	359.382,08
Πωλήσεις δήλωσης		164.675,00		175.702,04
Αποκρυσταλλωμένη αξία		143.174,47		183.680,04

Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, εν προκειμένω, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, της επιβλήθηκε φόρος για μη πραγματικά εισοδήματα. Με βάση την με αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχάς με την απόδειξη της τέλεσης της φοροδιαφυγής, ο κανόνας αυτός δεν

μεταβάλλεται ούτε με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, η οποία δε συνεπάγεται μεταστροφή του βάρους της απόδειξης, αλλά απλώς τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής για έμμεση απόδειξη. Τούτου συνεπάγεται, ότι σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλεστεί λογικές απαντήσεις ικανές να ανατρέψουν την έμμεση απόδειξη, η φορολογική αρχή θα πρέπει να τις αποδεχθεί εάν δε μπορεί με συγκεκριμένα στοιχεία να τις ανατρέψει. Ειδικότερα ως προς τα αλκοολούχα ποτά, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, όπως προκύπτει από τη σελίδα της στο Facebook, αλλά και από τις σχετικές αφίσες που ήδη προσκόμισε ενώπιον του ελέγχου, εφαρμόζε συχνά πολιτική εκπτώσεων και ειδικών προσφορών. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού της, προσκόμισε τα από 7/12/2017 και 20/11/2018 δελτία (Ζ) της ταμειακής μηχανής, ενώ με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε επιπλέον τα από 15/12/2017, 13/12/2018, 7/12/2018 και 19/12/2018 δελτία (Ζ) της ταμειακής μηχανής (σχετ. 3α, 3β, 3γ, 3δ), από τα οποία προκύπτει η ύπαρξη πλήθους αποδείξεων των 0,10€ που αποτελούν κατόυσίαν τα κερασμένα ποτά. Όσον αφορά τις μερίδες των ποτών, σε καμία περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα για 14 μερίδες ανά φιάλη. Στην πραγματικότητα, αντιστοιχούσαν 9 μερίδες, δεδομένου ότι η δόση υπολογιζόταν περίπου στα 80ml, δεδομένης δε και της πρακτικής κεράσματος του τρίτου ποτού, κατέληγε σε 6 ποτά ανά φιάλη. Ως προς τις βαρελίσιες μπίρες και τα κρασιά, θα πρέπει να υπολογιστεί φύρα τουλάχιστον 30%, διότι ως προς το πρώτο είδος, εφόσον ανοιχθεί (βαρέλι) δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί μέχρι τέλους, ενώ ως προς δεύτερο, λόγω ανταγωνισμού, υπήρχε δοσολογία 187ml κρασιού ανά μερίδα. Επίσης, το ίδιο ποσοστό φύρας (30%), θα πρέπει να εφαρμοστεί και στα αναψυκτικά και τους χυμούς, καθότι αυτά τα είδη αποτελούσαν συνοδευτικά των ποτών.

Ως προς τους καφέδες, οι δοσολογίες, που γενικώς εφαρμόζε ήταν : 24 γραμ. ανά καφέ εσπρέσο, 14γρ. ανά καφέ ελληνικό – νες καφέ και λοιπών στιγμιαίων καφέ, 36γρ. λευκής σοκολάτας ανά μερίδα και 14γρ. ελληνικού καφέ ανά μερίδα. Συνεπώς, θα πρέπει να ληφθεί μία φύρα της τάξεως των 30%. Πέραν αυτής, ισχυρίζεται ότι παρείχε δωρεάν καφέδες στο προσωπικό, ενώ εφαρμόζε σημαντικές προσφορές και στους καφέδες για να ανταποκριθεί στον υψηλό ανταγωνισμό ως συνοικιακό κατάστημα. Προς απόδειξη δε των ως άνω αναφερθέντων, προσκόμισε μια σειρά από αποδεικτικά έγγραφα (φάκελος Δ), αφίσες κλπ., καθώς και υπεύθυνες δηλώσεις των εργαζομένων στο κατάστημα κατά τα έτη 2017 και 2018 σχετικά με τις δοσολογίες καφέδων, ποτών, ροφημάτων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εφαρμόσθηκε η μέθοδος της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, λόγω συνδρομής των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, των παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το ελεγχόμενο έτος 2018 και μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων της για όλο το ελεγχόμενο διάστημα (2017 και 2018)

Επειδή, όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους, η φορολογική αρχή διαθέτει ευρεία εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με διάφορα μέσα, συγκεκριμένα δε, έχει τη

διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζει, μεμονωμένα ή παραλλήλως, μία ή και περισσότερες από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του ν.4987/2022 , προκειμένου να προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Εξάλλου ο εντοπισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μέσω της διασταύρωσης των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και των σχετικών δηλώσεων δεν καθίσταται πάντα ευχερής, καθόσον η πραγματική οικονομική κατάσταση των νομικών προσώπων ή των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατόν να μην αποτυπώνεται στα ως άνω λογιστικά αρχεία. Στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 27, αναφέρονται οι τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών, ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά) οι οποίες δύνανται να χρησιμοποιηθούν από τη φορολογική αρχή για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη - τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων. Οι τεχνικές ελέγχου είναι συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές και στηρίζονται στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, ενός από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής Επιστήμης. Η χρησιμοποίησή τους έγκειται στο ότι, με αυτές επιλέγεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, και όχι το αντικείμενο αυτό καθ' αυτό, αφού ληφθεί υπόψη κάθε πρόσφορο, κατά τους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης, στοιχείο για τον προσδιορισμό αυτό. Με τη χρήση των μεθόδων αυτών και υπό την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω ιδιαίτερης μεθοδολογίας, η οποία αξιοποιεί τόσο τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων, όσο και από άλλες πηγές πληροφόρησης.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, η καταστολή της φοροδιαφυγής, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος, όταν ο έλεγχος των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων με βάση την ισχύουσα νομοθεσία δεν αρκεί για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, οι ελεγκτικές μέθοδοι εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ και χρησιμοποιούνται επικουρικώς από τη φορολογική αρχή, δεν είναι αντίθετες προς το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, καθώς και τις απορρέουσες από αυτό αρχές της χρηστής διοίκησης και της επιβολής φόρου σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος, ορθά και νόμιμα έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Ν. 4987/2022, έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, καθόσον η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο μέρος από τα λογιστικά της αρχεία, με συνέπεια να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων αποτελεσμάτων του ελέγχου, λόγω αναγνώρισης ποσοστού φύρας μόνο της τάξεως του 10%, αντί του 30% και χωρίς να λάβει η

φορολογική αρχή, υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης, απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος, δεδομένου ότι δεν προσκομίζονται αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία, όπως θα αποτελούσαν τυχόν εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης και πρωτόκολλα καταστροφής ή άλλα αποδεικτικά έγγραφα, τα οποία θα αποτελέσουν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (κατ'επιταγή της παρ. 7 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014). Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων στοιχείων (αποδείξεων) δεν προκύπτει η ύπαρξη μεγάλου πλήθους αποδείξεων με αξία 0,10€ που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό για μεγάλο αριθμό κερασμένων ποτών. Συγκεκριμένα, η προσκόμιση αποδείξεων για έξι μέρες από το συνολικό διάστημα των δύο ετών της ελεγχόμενης περιόδου, δε θα μπορούσε να αποδείξει ότι το κέρασμα της δεύτερης μπύρας, ή το κέρασμα του τρίτου ποτού συνιστά μία γενικευμένη πρακτική της επιχείρησης. Σημειώνεται δε, ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι τα ποτά, ή κοκτέιλ για τα οποία έχει εκδοθεί απόδειξη τις επίμαχες ημερομηνίες είναι ελάχιστα, παρότι οι συγκεκριμένες ημερομηνίες αφορούν ημέρες με ιδιαίτερη κίνηση (Πέμπτη, Παρασκευή). Επιπλέον από την εξέταση των λοιπών στοιχείων και ειδικότερα:

- το διαφημιστικό που αφορά τη δεύτερη κερασμένη μπύρα, πέραν του ότι δεν έχει το λογότυπο της επιχείρησης αλλά της, η ανάρτηση αφορά το έτος 2015 και όχι την ελεγχόμενη περίοδο.

- το δεύτερο διαφημιστικό που προσκόμισε η προσφεύγουσα, το κέρασμα αφορά κατ' ουσία φαγητό (πίτσες, μπέργκερ, σαλάτες), τα έσοδα από τις πωλήσεις φαγητού, όμως, δεν συμπεριλήφθηκαν στο πλαίσιο του παρόντος ελέγχου, ενώ η ανάρτηση φαίνεται να έγινε το 2015.

- Η Τρίτη διαφήμιση αφορά το κέρασμα της δεύτερης μπύρας, η διαφήμιση φαίνεται να αναρτήθηκε το καλοκαίρι του 2017, ωστόσο για τις δύο από τις 3 μπύρες που αναφέρονται στη συγκεκριμένη διαφήμιση (strongbow gold μηλίτης και Μηλοκλέφτης) δεν συμπεριλήφθηκαν κατά τον προσδιορισμό εσόδων στη χρήση 2017, αφού δεν λήφθηκαν υπόψη αγορές τέτοιων ειδών.

- Η ανάρτηση των προωθητικών ενεργειών Beerdays και Ladie's Night έγινε το 2016. Η ανάρτηση για την προωθητική ενέργεια Frink είναι του 2016.

- το διαφημιστικό που αφορά την προσφορά όλων των ροφημάτων με 2 Ευρώ από τις 08:00 έως 16:30 τις καθημερινές, ωστόσο επειδή δεν προσκομίζεται κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ότι πράγματι υπήρξε τέτοια προσφορά κατά την ελεγχόμενη περίοδο, δεν μπορεί να αξιολογηθεί.

- Η τεχνική έκθεση που προσκομίζει η προσφεύγουσα, δεν αναφέρει ημερομηνία, σε κάθε δε περίπτωση, η αυτοψία έγινε στα επόμενα του ελέγχου, έτη και μάλιστα μετά την παύση των εργασιών της επιχείρησης, επίσης δεν μπορεί να αξιολογηθεί.

Επειδή, τα επικαλούμενα ποσοστά φύρας 30%, κρίνονται πέραν του πραγματικού σε σχέση με αντίστοιχα υποθέσεων ομοειδών επιχειρήσεων που εξετάστηκαν από την Υπηρεσία μας, στις οποίες το ποσοστό δεν ξεπερνά το 10%. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι πέραν της φύρας 10%, που αναγνώρισε ο έλεγχος, θα έπρεπε να αναγνωρισθεί επιπλέον φύρα της τάξεως των 20%, προβάλλεται προδήλως αόριστα, αβάσιμα και καταχρηστικά, καθώς με βάση τα διδάγματα της

κοινής πείρας πρόκειται για τεράστιο ποσοστό φύρας. Επιπλέον αξίζει να σημειωθεί ότι οι αναλογίες τις οποίες έλαβε υπόψη ο έλεγχος για την παρασκευή καφέ, προσομοιάζουν με τις αντίστοιχες αναλογίες που έλαβαν και άλλες ελεγκτικές αρχές, κατόπιν σχετικών πληροφοριών, τόσο από τους ίδιους τους ελεγχόμενους, όσο και από επίσημες σχετικές ιστοσελίδες.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα αμφισβητεί την αναλογία των 14 ποτών, ανά φιάλη αλκοολούχου ποτού, υποστηρίζοντας ότι κάθε μπουκάλι ποτού αποδίδει 9 ποτήρια, ενώ επιπλέον προβάλλεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των ποτών αυτών προσφερόταν ως κέρασμα στους πελάτες στο πλαίσιο προώθησης των προϊόντων του καταστήματος, με αποτέλεσμα η πραγματική αναλογία να είναι 6 μερίδες ανά φιάλη.

Επειδή, η παραδοχή του ελέγχου ότι μία φιάλη ποτού αποφέρει 14 ποτά στηρίζεται στην κοινή πείρα και λογική και όχι σε αποδεικτικά μέσα, ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη, τις παρόμοιες υποθέσεις ομοειδών επιχειρήσεων που εξετάστηκαν από την Υπηρεσία μας, κρίνεται ότι σε κάθε φιάλη αντιστοιχούν 10 σερβιρισμένα ποτά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Κατόπιν τούτου η Υπηρεσία μας προβαίνει στον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις ποτών, ανά φορολογικό έτος, με την παραδοχή ότι μία φιάλη αποφέρει 10 μερίδες σερβιρεσμένων ποτών, ως εξής:

Πωλήσεις ποτών βάσει Απόφασης

	Φορολογικό έτος 2017		Φορολογικό έτος 2018	
	Πωλήσεις	Πωλήσεις με 10% φύρα, κεράσματα, κλπ	Πωλήσεις	Πωλήσεις με 10% φύρα, κεράσματα, κλπ
Πωλήσεις μπράντυ – τεκίλα-τζιν	17.080,10	15.378,39	19.121,00	17.208,90
Πωλήσεις μπέρμπον	838,5	754,65	1.870,50	1.683,45
Πωλήσεις ούισκι	27.692,10	24.922,89	28.901,30	26.011,17
Πωλήσεις λικέρ	9.369,80	8.432,82	9.245,40	8.320,86
Πωλήσεις απεριτίφ	2.917,44	2.625,69	3.298,72	2.968,84
Πωλήσεις βοτκα	19.010,70	17.109,63	24.578,00	22.120,20
Πωλήσεις ρούμι	12.474,12	11.226,70	15.389,42	13.850,47
Πωλήσεις λοιπών ειδών ¹	86.936,28	78.242,64	104.019,30	93.617,36

¹ αναψυκτικών, χυμών, νερού, ρεντ μπουλ, μπύρας, κρασιού ούζου, τσίπουρου, γκράπα

σύνολο	176.326,04	158.693,43	206.423,64	185.781,27
--------	------------	------------	------------	------------

Περαιτέρω, μετά την προσθήκη των εσόδων από πωλήσεις ροφημάτων, μετά τον υπολογισμό φύρας 10%, ύψους 116.812,86 € και 136.524,66€, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα επαναπροσδιορίζονται ως εξής :

Συνολικές πωλήσεις όλων των ειδών βάσει Απόφασης

	Φορολογικό έτος 2017		Φορολογικό έτος 2018	
	Πωλήσεις	Πωλήσεις με 10% φύρα, κεράσματα, κλπ	Πωλήσεις (χωρίς φύρα)	Πωλήσεις με 10% φύρα, κεράσματα, κλπ
Πωλήσεις ροφημάτων	129.792,06	116.812,86	151.694,07	136.524,66
Πωλήσεις ποτών	176.326,04	158.693,43	206.423,64	185.781,27
Συνολικές πωλήσεις βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου <u>βάσει απόφασης</u>	306.118,10	275.506,28	358.117,71	322.305,93
Μη καταχωρισθείσες αποδείξεις στα βιβλία		10.255,35		37,69
Μη έκδοση				260,48
Συνολικές πωλήσεις βάσει απόφασης		285.761,64		322.604,10
Δηλωθείσες πωλήσεις		164.675,00		175.702,04
Αποκρυσβείσα αξία		121.086,64		146.902,06

Συνεπώς τα καθαρά αποτελέσματα της προσφεύγουσας, ανά φορολογικό έτος, επαναπροσδιορίζονται, βάσει της παρούσας απόφασης, ως εξής :

	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Ακαθάριστα έσοδα	285.761,64	322.604,10
Αγορές εμπορευμάτων	104.739,37	113.950,07
Λοιπά έξοδα εμπ. δραστηριότητας		195.856,48
Μικτό αποτέλεσμα	181.022,27	208.654,03
Δαπάνες	214.915,98	239.183,98
Αποτελέσματα προ φόρου	-33.893,71	-30.529,95
Πλέον διαφορές φορολογικής – λογιστικής βάσης	2.015,40	

Δαπάνες που αναμορφώθηκαν	16.031,64	17.635,67
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	60.064,24	7.111,51
κέρδη φορολογικού έτους	44.217,57	-5.782,77
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	206.971,29	-162.753,72
Φορολογητέα ζημία	-162.753,72	-168.536,49

Στη φορολογία του ΦΠΑ, οι διαφορές που προκύπτουν στις εκροές, ανά φορολογική περίοδο συνοψίζονται στο παρακάτω πίνακα:

	Φορολογητές Εκροές 1/1/-31/12/2017		Φορολογητές Εκροές 1/1/-31/12/2018	
	Καθ. Αξία	ΦΠΑ	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
Δ' ΤΡΙΜ	121.086,64	29.060,79	146.902,06	35.256,49

Σημειώνεται ότι οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας δεν επηρεάζονται, καθώς οι λογιστικές διαφορές που εντοπίστηκαν, δεν επηρεάζουν την φορολογία του ΦΠΑ.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ./20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	διαφορά
Φορολογητέα ζημία	343.904,60	130.410,54	162.753,72	181.150,88

Επί της υπ' αρ./20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	διαφορά
Φορολογητέα ζημία	503.700,94	99.117,16	168.536,49	335.164,45

Επί της υπ' αριθμ./20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	164.675,00	307.849,47	285.761,64	121.086,64
Αξία φορολογητέων εισροών	131.943,76	131.943,76	131.943,76	
Φόρος εκροών	39.508,42	73.870,29	68.569,21	29.060,79
Σύνολο φόρου εισροών	39.508,42	39.508,42	39.508,42	
Χρεωστικό υπόλοιπο		34.361,87	29.060,79	29.060,79
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		17.180,94	14.530,39	14.530,39
Σύνολο φόρου για καταβολή		51.542,81	43.591,18	43.591,18

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

Επί της υπ' αριθμ./20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018,

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	175.702,04	359.642,56	322.604,10	146.902.06
Αξία φορολογητέων εισροών	152.809,83	152.809,83	152.809,83	
Φόρος εκροών	42.154,21	86.299,93	77.410,70	35.256.49
υπόλοιπο φόρου εισροών	42.154,21	42.154,21	42.154,21	
Χρεωστικό υπόλοιπο		44.145,72	35.256,49	35.256,49
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		22.072,86	17.628,24	17.628,24
Σύνολο φόρου για καταβολή		66.218,58	52.884,73	52.884,73

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

Επί της υπ' αριθμ./20-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, πρόστιμο : 250,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.