



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21.10.2024

Αριθμός απόφασης: 2259

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**05.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του

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

Επί της από ..**05.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας (αναψυκτήριου), φόρος ύψους 16.075,52€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 8.037,76€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 24.113,28€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 852.732,53€, έναντι 775.287,33€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρου 27 του Ν.4987/2022) και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ΄ Ν. 4172/2013) ύψους 4.933,77€, λόγω μη καταβολής μέσω τραπέζης και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 5.182,42€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 2.591,21€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.773,63€**, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπανών μισθοδοσίας (άρθρου 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013) ύψους 21.593,40€, λόγω μη καταβολής μέσω τραπεζής και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 19.04.2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, φορολογικών ετών 2018 και 2019 του, σε εκτέλεση της υπ'αρ. /02.09.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

1.Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Αντίθεση αρ. 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013 στην αρχή της νομιμότητας του φόρου (αρ. 78 παρ. 1 Σ), στην αρχή της φορολογικής ισότητας (αρ. 4 παρ. 5 Σ) και στην αρχή της αναλογικότητας (αρ. 25 παρ. 1 Σ) – Εσφαλμένη εκτίμηση περί της εξόφλησης των δαπανών που απορρίφθηκαν από την έκπτωση των ακαθαρίστων εσόδων.

Για το φορολογικό έτος 2018, το σύνολο των δαπανών μισθοδοσίας, ύψους 74.958,16€ εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ήτοι με μεταφορά του χρηματικού ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό GR..... που τηρεί η εταιρία στην τράπεζα Α.Ε. προς τους αντίστοιχους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσαν οι εργαζόμενοι της επιχείρησης στην ίδια τράπεζα.

Ωστόσο, λόγω της παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος μεταξύ της εξόφλησης και της διενέργειας του ελέγχου για το υπολειπόμενο χρηματικό ποσό ύψους 4.933,77€, δεν έχει καταστεί μέχρι σήμερα δυνατό να εξευρεθούν τα αντίστοιχα παραστατικά.

Για το φορολογικό έτος 2019, ποσό 69.398,88€ καταβλήθηκε από τον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό, καίτοι δεν είχε καταστεί μέχρι σήμερα δυνατό να εξευρεθούν τα αντίστοιχα παραστατικά, ενώ ποσό 7.103,62€ εξοφλήθηκε με μετρητά, λόγω της συζυγικής σχέσης της εργαζόμενης με τον διαχειριστή της εταιρίας Για δαπάνες μισθοδοσίας μηνός Δεκεμβρίου 2019, ύψους 4.299,77€, που εξοφλήθηκαν κατά τον Ιανουάριο 2020, υποβάλλονται για πρώτη φορά με την ενδικοφανή προσφυγή τα ακόλουθα παραστατικά, τα οποία εκ παραδρομής δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και δεν είχαν ληφθεί υπόψη του:

α) Το από 02-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 300,00€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR, β) Το από 08-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 389,77€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., γ) Το από 08-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 453,43€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., δ) Το από 08-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 447,46€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., ε) Το από 08-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 412,53€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., στ) Το από 08-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 334,92€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., ζ) Το από 08-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ύψους 378,69€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., η) Το από 10-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 381,61€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., θ) Το από 13-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 219,75€ με αιτιολογία «ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΝΩΝ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό GR....., ι) Το από 13-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 481,61€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό
ια) Το από 17-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 300,00€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό ιβ) Το από 16-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 100,00€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό G....., ιγ) Το από 20-01-2020 αποδεικτικό τραπεζικής μεταφοράς ποσού 100,00€ με αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019» και λογαριασμό πίστωσης τον με αριθμό

Επιπλέον, συνυποβάλλονται εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή δεκατέσσερις (14) υπεύθυνες δηλώσεις των εργαζομένων της προσφεύγουσας, συνταχθείσες στις 21.05.2024 και 22.05.2024 με βεβαίωση γνησίου υπογραφής μέσω gov.gr, στις οποίες βεβαιώνεται ότι οι ακόλουθες καθαρές μισθολογικές τους αποδοχές για τα φορολογικά έτη 2018-2019 εξοφλήθηκαν ολοσχερώς, ωστόσο λόγω της παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος είναι αδύνατον να εντοπιστούν τα αποδεικτικά τραπεζικής μεταφοράς : 1) της, - Α.Φ.Μ., για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 4.446,74€ 2) του, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 4.922,16€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 5.939,06€ 3) του, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά

το φορολογικό έτος 2019 ύψους 2.583,78€ 4) της για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 9.849,40€ και για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 11.813,39 € 5) της, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 9.494,45€ και για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 7.454,05€ 6) της, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 2.531,88€ 7) του, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 1.881,32€ 8) της, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 4.891,35€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 1.602,07€ 9) του ... για καθαρές μισθολογικές του αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 4.612,41€ 10) του για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 10.219,00€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 5.826,55€ 11) του, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 2.288,03€ 12) της, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 4478,75€ 13) του, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 4.092,50€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 3.040,93€ 14) του, για καθαρές μισθολογικές αποδοχές κατά το φορολογικό έτος 2018 ύψους 4.913,96€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 ύψους 1.861,08€. Τα σχετικά ποσά δηλώθηκαν ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στις οικείες φορολογικές δηλώσεις των εργαζομένων.

2. Έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης (αρ. 28 παρ. 1 περ. β' Ν. 4172/2013) Ειδικότερα, οι φερόμενες πράξεις επιβολής προστίμου λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αφορούν μεμονωμένες παραβάσεις, αφού πρόκειται για μη έκδοση ελάχιστων φορολογικών στοιχείων κατ' έτος (σε σχέση με το πλήθος των συναλλαγών που πραγματοποίησε η εταιρία κατά τα ίδια έτη) για εξαιρετικά μικρό ύψος συναλλαγής ποσού συνολικής αξίας 6,4€ για το έτος 2018, ήτοι ποσοστό 0,000008255% επί των δηλωθέντων εσόδων (775.287,33€) και για το έτος 2019 συνολικής αξίας 1,08 ευρώ, ήτοι ποσοστό 0,000003522% επί των δηλωθέντων εσόδων (511.072,63€), με αποτέλεσμα να μην καθιστούν αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα της εταιρίας και αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

3. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας (αρ. 27 παρ. 1 περ. α' Ν. 4987/2022). Εσφαλμένη η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου (της αρχής των αναλογιών) καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της, επειδή η επιχείρηση α) έχει εκτεταμένες και ευμετάβολες παραμέτρους που καθορίζουν το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων β) σχετικά εκτεταμένο

εύρος δραστηριοτήτων που καθιστούν αδύνατη την κατανομή των αγορών σε ομάδες και γ) μη ελεγχόμενο απόθεμα.

4. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τις ουσιαστικές παραδοχές του ελέγχου: α) ως προς την αντιπροσωπευτικότητα επιλεγμένων προϊόντων β) ως προς την ομαδοποίηση αγαθών, που έγινε με βάση το είδος του πωλούμενου αγαθού και όχι με βάση την ομοιότητα στο περιθώριο κέρδους γ) ως προς τον προσδιορισμό της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης (π.χ. επί διαφορετικών ειδών καφέ χρησιμοποιούνται διαφορετικά αναλώσιμα υλικά (πλαστικά κύπελλα, καλαμάκια) δ) ως προς τη φύρα (ο έλεγχος προσδιόρισε φύρα μόνον στα είδη καφέ και εστίασης σε 10% και όχι στις υπόλοιπες ομάδες, όμως η φύρα στην ομάδα καφέ αντιστοιχεί σε ποσοστό 15% ενώ η φύρα στις λοιπές ομάδες «παγωτά», «σοκολάτες» και «chips/σνακ» σε ποσοστό 3%, λόγω παρέλευσης της ημερομηνίας λήξης ή αλλοίωσής τους από τις εν γένει συνθήκες συντήρησής τους που είναι ιδιαίτερα αυξημένες, ή φθοράς κατά τη διαδικασία παρασκευής όπως π.χ. σπάσιμο μπουκαλιού ποτού κατά την παράδοση στον πελάτη, ιδιοκατανάλωσης από τον ίδιο και τους εργαζόμενους της στο κατάστημα και δωρεάν διάθεσης καφέδων («κεράσματα) σε γνωστούς και συχνούς πελάτες.

5. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Πλάνη περί τα πράγματα ως προς εσφαλμένους αριθμητικούς υπολογισμούς του ελέγχου Ειδικότερα:

Τόσο κατά το φορολογικό έτος 2018 όσο και κατά το φορολογικό έτος 2019 η αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς στην ομάδα «Καφές» ανέρχεται κατ' ακρίβεια σε $(1,13 / 0,41 =) 2,75609756097561$. Ο έλεγχος στρογγυλοποίησε εσφαλμένα την αναλογία στο πρώτο δεκαδικό ψηφίο, δηλαδή σε 2,80. Πλην όμως, ο υπολογισμός αυτός είναι εσφαλμένος ως αντιφατικός, αφού σε κάθε άλλη ομάδα προϊόντων ο έλεγχος στρογγυλοποιεί στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο, άρα έπρεπε και στην περίπτωση αυτή να δεχθεί αναλογία 2,76. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2019, η αναλογία αυτή μετά την αποδοχή φύρας 10% δεν ανέρχεται σε 2,52, όπως εσφαλμένα διαλαμβάνει ο έλεγχος, αλλά σε 2,48.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «...η Διεύθυνση

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

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του Ν.5104/2024, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς το 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του νόμου 4172/2013, ορίζεται 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- 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».

Επειδή, στο άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: 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 την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

....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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1061/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «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. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων 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. Εξαίρεση 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. [...]. 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 το άρθρο 76 του ν.5104 /19.04.2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από04.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία από την προσφεύγουσα αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες μισθοδοσίας (παρ.1 περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013) ποσού 70.024,39€ για το φορολογικό έτος 2018 και, 54.909,10€ για το φορολογικό έτος 2019, ενώ δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 4.933,77€, για το φορολογικό έτος 2018, και

21.593,40€ για το φορολογικό έτος 2019, αφού δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα αποδεικτικά εξόφλησης (τραπεζικές αποδείξεις ή τραπεζικές κινήσεις).

Επειδή η προσφεύγουσα κάνει λόγο για εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας και εσφαλμένη ελεγκτική κρίση ως προς την απόρριψη δαπανών μισθοδοσίας. Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2019 από το σύνολο της απορριφθείσας προς έκπτωση διαφοράς δαπανών μισθοδοσίας ύψους 21.593,40€, ζητά να γίνει δεκτό τουλάχιστον μέρος αυτής ύψους 4.299,77€ που έχει εξοφληθεί με μέσο ηλεκτρονικής πληρωμής με μεταφορά του χρηματικού ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην «ΤΡΑΠΕΖΑ» με αριθ. GR..... προς τους αντίστοιχους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσαν οι εργαζόμενοι της επιχείρησης στην ίδια τράπεζα, (προσκομίζοντας αποδείξεις πληρωμής).

Επειδή, ωστόσο, από τις προσκομισθείσες αποδείξεις της τράπεζας, δεν προκύπτει ο τραπεζικός λογαριασμός από τον οποίο έγινε η μεταφορά των αναγραφόμενων ποσών στους πιστωτικούς λογαριασμούς των εργαζομένων, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ούτε και ποιους εργαζόμενους αφορούν. Ως εκ τούτου δεν δύναται να αξιολογηθούν και να συσχετισθούν με ενδεχόμενες πληρωμές προς τους εργαζομένους της χωρίς τη προσκόμιση τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού της GR.....που διατηρεί στην τράπεζα, από τις οποίες αποδεδειγμένα να προκύπτει η καταβολή των επίμαχων ποσών.

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

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

Επειδή, με το άρθρο 185 ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Οι μαρτυρικές καταθέσεις τις οποίες προσάγουν οι διάδικοι προαποδεικτικώς λαμβάνονται ενόρκως, ... ενώπιον του ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου της έδρας του δικαστηρίου ή της κατοικίας του μάρτυρα. 2. Ο διάδικος που επιδιώκει τη λήψη μαρτυρικής κατάθεσης κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιδίδει, δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες από την κατάθεση, στους λοιπούς διαδίκους, κλήση, η οποία αναφέρει το ένδικο βοήθημα ή μέσο που αφορά η κατάθεση, τόπο, ημέρα και ώρα

διεξαγωγής της, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας του μάρτυρα, καθώς και το θέμα της κατάθεσης».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2152/2017, 4155/2018, 1838/2016, 1327/2012, 1349/2001, 3042/2004), από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσκομιζόμενες από τους διαδίκους εξώδικες δηλώσεις, επιστολές ή βεβαιώσεις δεν είναι νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, γιατί αποτελούν μαρτυρίες, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους. Αποτελούν, όμως, οι εν λόγω δηλώσεις ή βεβαιώσεις νόμιμα αποδεικτικά μέσα, εάν είναι προγενέστερες της προσφυγής και δεν έχουν συνταγεί εν όψει ή επ' ευκαιρία της διοικητικής δίκης ή με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της δίκης αυτής, ή εάν έχουν τεθεί υπόψη της Διοικήσεως, στο πλαίσιο του ελέγχου που ενδεχομένως διενήργησε πριν από την έκδοση της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, ώστε να καταστούν στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, όσον αφορά τις ως άνω προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις των εργαζομένων της προσφεύγουσας που συντάχθηκαν την 21.05.2024 και 22.05.2024, μετά την κοινοποίηση του με αρ...../20.02.2024 σημειώματος ελέγχου άρθρου 28 ν.4987/2022 και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018-2019, δεν γίνονται δεκτές αφού από μόνες τους δεν αποτελούν ικανά αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, καθόσον η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ούτε στη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, την καταβολή με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής δαπανών μισθοδοσίας ποσού 4.933,77€ που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2018 και 21.593,40€ φορολογικού έτους 2019, ορθώς από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ.1 περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη της, ως λογιστικές διαφορές.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα,

το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι: «1. Καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της Χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν.

Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και

δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας και της αναλογικότητας, προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/19.04.2024 ορίζεται : 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση...»

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 27 του Ν.4987/2022) ορίζεται ότι:
«Άρθρο 32. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο (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.

...

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο (πρώην άρθρο 27 του ν.4174/2013) νυν άρθρο 32 ν.5104/2024 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1) και του ύψους των

τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά 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, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρίας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, βάσει των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 (η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018-2019 τηρούσε απλογραφικά βιβλία). Στο πλαίσιο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη στον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, (σελ. 10) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, ο αρμόδιος ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ της προσφεύγουσας όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής (παροχής υπηρεσιών αναψυκτηρίου στη, αφού διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, παρ.1 περ. β' , λόγω υφιστάμενων παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από φορολογικό μηχανισμό (ΦΗΜ) στα υπό κρίση έτη 2018-2019 για τις οποίες είχαν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου οι με αρ...../2019 φορολογικού έτους 2018 και η με αρ. /2019 φορολογικού έτους 2019, από τον Προϊστάμενο της, ζήτησε με το από 24.01.2024 εισηγητικό σημείωμα και έλαβε την με αρ. πρωτ. /24.01.2024 έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών (mark up method) (πρώην περ. α' αρθ. 27§1 του Ν.4987/2022) περ. α' αρθ. 32§1 του Ν.5104/2024.

Με βάση τα ανωτέρω, πληρούνταν οι προϋποθέσεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27§1 περ. α' του Ν.4987/2022) νυν περ. α' αρθ. 32§1 του Ν.5104/2024.

Επιπλέον η αιτιολόγηση της εφαρμογής της μεθόδου της περ. α' άρθρου 32§1 του Ν.5104/2024 (πρώην άρθρου 27§1 περ. α' του Ν.4987/2022), της αρχής αναλογιών προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και η απόρριψη των λοιπών μεθόδων δεν προβλέπεται από καμία διάταξη. Κατόπιν των ανωτέρω, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

Ως προς το 3^ο και 4^ο ισχυρισμό

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

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων,

προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ...

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά

έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου...

Άρθρο 6

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

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

των αναλογιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής

πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

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

υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι «...2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του».

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 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.

Επειδή, στο άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

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

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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, στην ΠΟΛ. 1003/2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» διευκρινίζονται τα εξής:

3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),**
- β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,**
- γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,**
- δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),**
- ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,**
- στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,**

- ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
- η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,
- θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,
- ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,
- ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,
- ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
- ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,
- ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).

Από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι τα έσοδα της προσφεύγουσας, προέρχονται από την πώληση (καφέδων, καπνικών, αναψυκτικών, ειδών σοκολάτας, παγωτά, σίτισης κλπ)

Για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, η τεχνική της αρχής αναλογιών του ελέγχου βασίζεται στο συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των πρώτων σε πωλήσεις, οπότε λήφθηκαν υπόψη τα δεδομένα από τις καταχωρήσεις των τιμολογίων αγορών στα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Η φορολογική αρχή εντόπισε τους μεγαλύτερους προμηθευτές της, από τους οποίους ζητήθηκαν στοιχεία, για τις αγορές της, ανά πωλούμενη κατηγορία αγαθών κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και ανταποκρίθηκαν όλοι.

Συγκεντρώνοντας τις αγορές ανά κατηγορία προϊόντος (καφέδες, καπνικά, αναψυκτικά, σοκολάτες, παγωτά, είδη σίτισης κλπ) προσδιορίστηκε με αξιόπιστο τρόπο η μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς (μεσοσταθμικός μέσος όρος) για κάθε κατηγορία προϊόντος και ακολούθως σταθμισμένος μέσος όρος της κάθε κατηγορίας ως προς το σύνολο των αγορών.

Ακολούθως, λήφθηκαν υπόψη:

- Η μη διενέργεια απογραφής στο τέλος του έτους, άρα η μη καταγραφή αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης, που ήγαγε στο συμπέρασμα ότι όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των εμπορευμάτων αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.
- Τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία που προσκόμισε η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Το σύνολο σχεδόν των εμπορεύσιμων ειδών, δημιουργώντας μια ευρεία βάση δεδομένων με αντιπροσωπευτικό αριθμό εμπορεύσιμων ειδών τα οποία η φορολογική αρχή κατένειμε σε ομάδες αξιοποιώντας τις διαθέσιμες πληροφορίες, όπως το είδος της ά ύλης, τις τιμές αγοράς – πώλησης κλπ. προκειμένου να εξασφαλισθεί σε μέγιστο βαθμό η αξιοπιστία των υπολογισμών.
- Τις απόψεις του με αρ.πρωτ.....10.03.2024 υπομνήματος της προσφεύγουσας, χωρίς ωστόσο να γίνουν αποδεκτά τα προτεινόμενα από την ίδια την προσφεύγουσα ποσοστά φύρας, (καφές: 15%, αναψυκτικά, ποτά, παγωτά, σοκολάτες, chips: 3%), ελλείψει σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και προς τούτο συνυπολογίστηκε μόνο ποσοστό φύρας 10% στα είδη καφέδων και εστίασης, ως κάτωθι:
$$\text{ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΚΑΦΕ (2,80 * 90\%)} = 2,52$$
$$\text{ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΕΙΔΩΝ ΕΣΤΙΑΣΗΣ (1,98 * 90\%)} = 1,78$$
- Η τιμή της πωλούμενης μερίδας καφέ που αντιστοιχεί σε 20 γραμμάρια (ή 4 κουταλιές) καφέ, (σύμφωνα με την προτεινόμενη ποσότητα της προσφεύγουσας την οποία αποδέχθηκε ο έλεγχος) ύψους 1,40€, ως ελάχιστη τιμή πώλησης ενός καφέ με λιγότερα γραμμάρια, ελαχιστοποιώντας έτσι το κέρδος που προκύπτει από την πώληση του καφέ σε υψηλότερη τιμή, όπως είναι ο διπλός καφές (όπως προκύπτει από τα συνημμένα υπολογιστικά φύλλα και τις απόψεις της φορολογικής αρχής).
- Στη τιμή κόστους 0,36€ ανά μερίδα καφέ **προστέθηκε το** κόστος πλαστικής συσκευασίας (κύπελλο καφέ) 0,05€, διαμορφώνοντας τη τελική τιμή κόστους σε 0,41€. **Δεν συμπεριελήφθησαν στη τιμή κόστους δαπάνες για πλαστικούς αναδευτήρες, βάσεις κλπ ,**

αφού τα συγκεκριμένα είδη δεν διατίθενται σε κάθε μερίδα και δεν συνδέονται άμεσα με το κόστος.

Κατόπιν των ανωτέρω διαμορφώθηκε η τελική σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς σε 1,44€

Ακολουθως η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της σταθμισμένης μέσης αναλογίας της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς επί του κόστους πωληθέντων, για το φορολογικό έτος 2018, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

592.175,37€ x 1,44€ = 852.732,53€, μείον δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 775.287,33€ ήτοι, συνολικά αποκρυσθέντα έσοδα ποσού 77.445,20€

Ακαθάριστα Έσοδα και καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

<u>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	775.287,33 €	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (=592.175,37*1,44)	852.732,53 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	592.175,37 €	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	592.175,37 €
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	183.111,96 €	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	260.557,16
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	210.058,10 €	(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	205.124,33 €
ΖΗΜΙΑ	(26.946,14 €)	ΚΕΡΔΟΣ	55.432,83 €

Φορολογικό έτος 2019

Για το φορολογικό έτος 2019 η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 511.072,63€, ως τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα συγκριτικά με αυτά που προέκυψαν με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής αναλογιών (ακαθάριστα έσοδα ύψους 312.116,69€ αγορές X 1,59=496.365€). Εν συνεχεία κατόπιν ελέγχου των δαπανών με βάση τις γενικές διατάξεις, προέβη, σε λογιστική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, προσθέτοντας ως λογιστικές διαφορές στη δηλωθέντα κέρδη, δαπάνες που δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, λόγω της μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων ύψους 21.593,40€ μέσω της χρήσης τραπεζικού μέσου, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 23 περ. ιδ' του Ν. 4172/2013 και προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη, ως ακολούθως:

<u>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	511.072,63 €	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	511.072,63 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	312.116,69 €	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	312.116,69 €

ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	198.955,94 €	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	198.955,94 €
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	195.665,67 €	(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	174.072,27 €
ΚΕΡΔΟΣ	3.290,27 €	ΚΕΡΔΟΣ	24.883,67 €
Δαπάνες μη εκπιπώμενες	1.220,00 €	Δαπάνες μη εκπιπώμενες	1.220,00 €
Φορολογητέα κέρδη	4.510,27 €		26.103,67 €

Επειδή, στο άρθρο 76 ν.5104/2024 (πρώην 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, με την παρ. 8 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024«.....8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου..».

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:« 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, εν προκειμένω, δεν προκύπτει η προσφεύγουσα να εξέδωσε στοιχεία αυτοπαράδοσης για τα επικαλούμενα «κεράσματα», παρότι διενεργεί έκπτωση του φόρου εισροών των αγορασθέντων αγαθών, επιπλέον η αγορά των σχετικών α' υλών συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωληθέντων. Η δε καταστροφή πρώτων υλών, σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να καλύπτεται με σχετικά πρωτόκολλα καταστροφής, που δεν εντοπίστηκαν. Τοιαύτα δεδομένα δεν προκύπτει να καταχωρήθηκαν στα βιβλία - λογιστικά αρχεία και να συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις, όπως διατείνεται η προσφεύγουσα.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης αυξημένου ποσοστού φύρας (Καφές: 15%, Αναψυκτικά, Ποτά, Παγωτά, Σοκολάτες, Chips: 3%), προβάλλεται αόριστα, αβάσιμα, χωρίς τη προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών στοιχείων, καθώς με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας πρόκειται για μεγάλο ποσοστό φύρας, ιδίως για καφέδες όπως εν προκειμένω, ενώ και το γεγονός ότι προσπαθεί να ενισχύσει τον ισχυρισμό περί φύρας λόγω «κερασμάτων» χωρίς όμως να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα παραστατικά αυτοπαράδοσης, καθιστά τον υπό κρίση ισχυρισμό καταφανώς απορριπτέο.

Επειδή, η απλή επίκληση καταστάσεων εκ μέρους της προσφεύγουσας δεν δύναται εν προκειμένω να επηρεάσει το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή.

Επειδή, όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν προς όφελος της ελεγχόμενης οντότητας και με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής της οικονομικής κατάστασης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που προέβαλε και στον έλεγχο, οι οποίοι απορρίφθηκαν για τους λόγους που αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και δεν προσκομίζει στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα στρογγυλοποίησε σε 2,80 την αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς στην ομάδα «καφές», αντί του ορθού 2,76.

Επειδή, πράγματι, δεδομένου ότι η αναλογία τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς στην ομάδα «καφές», ανήλθε σε 2,75609756097561, η εν λόγω τιμή όφειλε να στρογγυλοποιηθεί σε 2,76 και όχι 2,80, ως εσφαλμένα έπραξε η φορολογική αρχή.

Κατόπιν τούτου, με την παρούσα απόφαση, επαναυπολογίζεται η αναλογία τιμής πώλησης του καφέ προς την τιμή αγοράς στο ορθό, ήτοι σε 2,76 και λαμβάνοντας υπόψη ποσοστό φύρας 10% σε $(2,76 * 90\%) = 2,48$, με την τελική σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς να διαμορφώνεται από 1,44 (βλ. σχετικό πίνακα σελ. 31-32 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου

εισοδήματος) σε **1,43**. Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας για το φορολογικό έτος 2018 επαναπροσδιορίζονται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

<u>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>		<u>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</u>	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (=592.175,37*1,44)	852.732,53€	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (=592.175,37*1,43)	846.810,78 €
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	592.175,37 €	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	592.175,37 €
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	260.557,16 €	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	254.635,41€
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	205.124,33 €	(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	205.124,33 €
ΚΕΡΔΟΣ	55.432,83 €	ΚΕΡΔΟΣ	49.511,08€

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί εσφαλμένης στρογγυλοποίησης του ποσοστού αυτού από 2,80 σε 2,76 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός για το φορολογικό έτος 2018, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 αλυσίτελώς προβάλλεται και απορρίπτεται, καθώς η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα **511.072,63€** βάσει της με αρ./24.08.2020 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ιδίου έτους, βάσει των γενικών διατάξεων, ως προαναφέρθηκε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από**05.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία με **ΑΦΜ:**, και την **τροποποίηση** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, και την **επικύρωση** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019** του προϊσταμένου του

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

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

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	55.432,83	49.511,08
Υπόλοιπο φόρου	16.075,52	14.358,21
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	8.037,76	7.179,10
Σύνολο φόρων για καταβολή	24.113,28	21.537,31

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

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

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	21.593,40
Υπόλοιπο φόρου	5.182,42
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022	2.591,21
Σύνολο φόρων για καταβολή	7.773,63

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.