



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :15-5-2023

Αριθμ. Αποφ.: 960

**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  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. .... **Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατά τα έτη 2016-2017 είχε τη νομική μορφή της Ε.Π.Ε. και εδρεύει στην ....., επί της οδού .. ..., Τ.Κ. ...., κατά των με αριθμό: **α)../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και **β)../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την υπ' αριθμ...../20-01-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. .... **E.E.**», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου ύψους 294,76€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του αρ.58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 147,38€, ήτοι **συνολικό ποσό 442,14€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.
- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου ύψους 43.303,07€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του αρ.58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 21.651,54€, ήτοι **συνολικό ποσό 64.954,61€**, λόγω απόκρυψης εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της από 22-12-2022 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, (υπ'αριθμ. .../09-03-2022 εντολή ελέγχου), η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της με αριθμό ..../25-10-2021 απόφασης της Υπηρεσίας μας που όριζε επανάληψη διαδικασίας.

Η προσφεύγουσα, κατά τα ελεγχόμενα έτη, έχει ως κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ – μπαρ», τηρεί διπλογραφικά βιβλία και διαθέτει δύο επαγγελματικές εγκαταστάσεις, την κύρια με την επωνυμία «.....» - παροχή υπηρεσιών από καφέ – μπαρ και τη δευτερεύουσα με την επωνυμία «.....» - κέντρο διασκέδασης – καμπαρέ- νάιτ κλαμπ.

Στα πλαίσια του ελέγχου επιδόθηκε με συστημένη επιστολή η υπ' αριθμ. .../11-03-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν.4512/2018, ενώ κατόπιν επιτόπιας επίσκεψης – αυτοψίας επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας η υπ'αριθμ. .../12-04-2022 πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρ.14 του Κ.Φ.Δ., επί του οποίου η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ'αριθμ. ..../26-10-2022 έγγραφό της, σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, ενώ προσκόμισε και τα ηλεκτρονικά αρχεία τεσσάρων (4) Φ.Η.Μ., καθώς και έγχαρτα αντίγραφα άλλων δύο Φ.Η.Μ.

Από την ανάγνωση των αρχείων Φ.Η.Μ. διαπιστώθηκε αδικαιολόγητα μεγάλος αριθμός πωλήσεων διαφόρων ειδών τα οποία τιμολογήθηκαν με ένα (1) ευρώ. Βάσει αυτών, ο έλεγχος διαπίστωσε την ανακριβή έκδοση τουλάχιστον 242 φορολογικών παραστατικών στο έτος 2016, συνολικής καθαρής αξίας 46.040,94€ πλέον Φ.Π.Α. 10.734,06€ και τουλάχιστον 88 φορολογικών παραστατικών στο έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 13.952,42€ πλέον Φ.Π.Α. 3.348,58€. Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος 2017 υφίσταται ήδη η υπ'αριθμ. .../2017 παράβαση μη έκδοσης τεσσάρων (4) στοιχείων λιανικής πώλησης, καθώς επίσης και η υπ'αριθμ..../14-01-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 παρ.1 περ.ή του Κ.Φ.Δ. έτους 2017, που αφορά τη διαπιστωθείσα από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης παράβαση περί κατοχής 17 φιαλών επώνυμων αλκοολούχων ποτών χωρίς την ύπαρξη νόμιμων παραστατικών. Ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρ.28 του ν.4172/2013, περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές στο έτος 2017 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη μέθοδο της σχέσης τιμή πώλησης προς όγκο του κύκλου συναλλαγών.

Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ. .../07-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις, επί των οποίων η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθμ. ..../09-11-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του οι οποίοι απορρίφθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..../16-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:  
Α) Ως προς τις τυπικές πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων

1. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας των διοικητικών οργάνων. Συμμετοχή στη σύνταξη του κ. .... του οποίου την εξαίρεση ζήτησε αμέσως μετά την επίδοση της εντολής ελέγχου.
2. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω του ότι είναι σε δικαστική εκκρεμότητα η νομιμότητα του προηγούμενου ελέγχου που ακυρώθηκε τυπικά, αλλά όχι ουσιαστικά από τη Δ.Ε.Δ.
3. Μη νόμιμες οι εκθέσεις ελέγχου διότι υπογράφονται από υπάλληλο ο οποίος δεν έλαβε εντολή ελέγχου (παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας).
4. Εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο άρ.28 του ν.4172/2013. Δεν συντρέχουν οι προβλεπόμενες από το νόμο προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
5. Αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου του αρ.58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ. και ο συνυπολογισμός της δήθεν αποκρυβείας αξίας στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές. Έλλειψη αιτιολογίας.

Β)Ως προς τις κατ' ουσίαν πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων εκδοθείσες αντίθετα με τα πραγματικά περιστατικά της λειτουργίας της επιχείρησης.

1. Μη νόμιμα δεν συμπεριελήφθη στην αναλωθείσα ποσότητα του είδους καφέ 480 κιλά που καταστράφηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017.
2. Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις, διότι δεν ελήφθη υπόψη κατά το πόρισμα του ελέγχου η παροχή ειδικής τιμολόγησης για την πώληση των ελεγχόμενων ειδών στο προσωπικό της επιχείρησης εστίασης «.... .. Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ.: .....
3. Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις διότι δεν συνυπολογίστηκε ποσοστό 10% κερασμένων φιαλών στους θαμώνες τους.
4. Οι ανωτέρω πράξεις στηρίζονται σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, καθώς από τη φορολογική διοίκηση διαπιστώθηκε η αποδιδόμενη ανακρίβεια των δηλώσεων και η ανακριβής έκδοση των αποδείξεων λιανικής κατά παράνομη και πλημμελή εφαρμογή του βάρους της απόδειξης της φορολογικής αρχής.
5. Παράνομες οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις λόγω μη νόμιμης αιτιολογίας.

#### **Α) Ως προς τις τυπικές πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων**

**Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό της Α' ενότητας.**

**Επειδή,** σύμφωνα με τον **Κ.Φ.Δ.**

Άρθρο 25 - 1. «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,  
β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Άρθρο 34 – διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν

πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα».

Άρθρο 37 – έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης {...}»

Άρθρο 4 – μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου».

**Επειδή**, με την **Δ.ΟΡΓ.Α 1065199/20-6-2022** (ΦΕΚ Β' 3886/22-7-2022) - απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή σε όργανα της φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι:

«Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν “Με Εντολή Διοικητή” τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

20. Η διενέργεια φορολογικού ελέγχου, οι εξουσίες και οι αρμοδιότητες όπως προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 27 & 72 του Κ.Φ.Ε. μεταβιβάζεται στους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή ελέγχου

[...]

23. Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου. Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, **προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου** και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου

[...]

Άρθρο 2 παρ.2

**Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται Προϊστάμενος οποιουδήποτε επιπέδου οργανικής μονάδας της Φορολογικής Διοίκησης, σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος αυτού, νοείται ο νόμιμος αναπληρωτής του**, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναφέρεται σαφώς ότι υπογράφει αντ' αυτού. 3. Όπου μεταβιβάζεται αρμοδιότητα ή παρέχεται η εξουσιοδότηση υπογραφής πράξεων».

**Επειδή**, στο άρθρο 70 της υπ' αριθμ. **εγκυκλίου Δ.ΟΡΓ.1125859/23-10-2020** – Οργανισμός της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «Α. - Στις Ειδικές Αποκεντρωμένες και στις Περιφερειακές Διευθύνσεις της Α.Α.Δ.Ε., προϊστανται υπάλληλοι της Αρχής, ως εξής: [...] 4. στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες Α'-Β' τάξεως, υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ του κλάδου Εφοριακών ή υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ οποιουδήποτε κλάδου που πληρούν τις αντίστοιχες προϋποθέσεις διορισμού, όπως αυτές ορίζονται στην υποπερίπτωση α' της περίπτωσης 1 της παραγράφου 3 του άρθρου 70 της παρούσας απόφασης ή υπάλληλοι κατηγορίας ΤΕ του κλάδου Εφοριακών ή υπάλληλοι κατηγορίας ΤΕ

οποιοδήποτε κλάδου που πληρούν τις αντίστοιχες προϋποθέσεις διορισμού, όπως αυτές ορίζονται στην υποπερίπτωση α' της περίπτωσης 3 της παραγράφου 3 του άρθρου 70 της παρούσας».

**Επειδή**, με την **ΔΔΑΔ Γ 1010978/10-02-2021** εγκύκλιο της Διεύθυνσης Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν Οδηγίες για τη σύνταξη Αποφάσεων (Ημερήσιων Διαταγών) σχετικά με την Αναπλήρωση Προϊσταμένων οργανικών μονάδων επιπέδου Διεύθυνσης, Υποδιεύθυνσης και Τμήματος, καθώς και Υπευθύνων Αυτοτελών Γραφείων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ως εξής: «Οι αναπληρωτές Προϊστάμενοι, σε οποιαδήποτε περίπτωση, θα πρέπει να πληρούν τις τυπικές προϋποθέσεις επιλογής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 75, 76 και 77 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23.10.2020 (Β' 4738) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως έχει συμπληρωθεί, τροποποιηθεί και ισχύει. [...] Επίσης, στην περίπτωση υπηρετούντων ομοιόβαθμων στο οικείο Τμήμα υπαλλήλων, όπου κατά τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις προβλέπεται διακριτική ευχέρεια της διοίκησης, ο Προϊστάμενος Διεύθυνσης δύναται να αναθέσει καθήκοντα αναπληρωτή Προϊσταμένου σε υπάλληλο, κατόπιν σχετικής απόφασής του (Ημερήσια Διαταγή)....»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, στις 9-3-2022 εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η υπ' αριθμ. .... εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση, με την οποία ανατέθηκε η διενέργεια μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών-εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων, φορολογικών ετών 2016-2017, στην υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης κ. .... Περαιτέρω, επί της εντολής ελέγχου αναφέρεται και το όνομα του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου, κ. ...., ο οποίος, λόγω της ιδιότητάς του καλείται να προσυπογράψει την έκθεση ελέγχου. Οι εντολές ελέγχου, στο σύνολό τους, αναγράφουν εκτός του ονόματος του ελεγκτή και το όνομα του Προϊσταμένου του τμήματος. Είναι όμως πρόδηλο ότι τούτο δεν σημαίνει ότι τόσο ο τμηματάρχης του τμήματος ελέγχου, όσο και ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης, λόγω προσυπογραφής, καθίσταται και ελεγκτής του συνόλου των υποθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

**Επειδή** περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. .../11-05-2022 ημερήσια διαταγή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης αποφασίστηκε η τοποθέτηση της υπαλλήλου του τμήματος ελέγχου κας . ...., ως αναπληρώτριας του υφιστάμενου προϊσταμένου κ. ...., κατόπιν της υπ' αριθμ. .../05-04-2022 αίτησης του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, με την οποία ζήτησε την εξαίρεση του τμηματάρχη ελέγχου από τη διαδικασία του ελέγχου, καθώς και των υπ' αριθμ. .../08-11-2021 &.../12-04-2022 αιτήσεων απαλλαγής από τη συγκεκριμένη υπόθεση του ίδιου του κ. .... Συνεπώς, δεν υφίσταται μεταβολή του προσώπου του ελεγκτή (κας .....) μεταξύ της εκδοθείσας εντολής ελέγχου και της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να απαιτούνταν η έκδοση νέας εντολής ελέγχου, όπως εσφαλμένα επικαλείται η προσφεύγουσα.

**Επειδή**, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα νομολογιακές αποφάσεις (1578/2002 ΣτΕ, 1532/2001 ΣτΕ), με τις οποίες ακυρώνονται εκθέσεις ελέγχου διότι δεν έφεραν υπογραφές από όλους του ελεγκτές, ουδεμία σχέση έχουν με την παρούσα υπόθεση και παρατίθενται αλυσιτελώς και αβάσιμα. Οι υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου φέρουν όλες τις προβλεπόμενες εκ του νόμου υπογραφές, ήτοι υπογραφή της ελεγκτή (κ. ....), της αναπληρώτριας τμηματάρχη (κ. ....) κατ' εξουσιοδότηση της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-06-2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., της Υποδιευθύντριας (κ. ....) και του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. (κ. ....), και συνεπώς είναι καθόλα νόμιμες και ορθά συνταχθείσες.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση του πρώτου ισχυρισμού περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας των διοικητικών οργάνων λόγω συμμετοχής του κ. .... στη διαδικασία του ελέγχου και στη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου, δεδομένου ότι ο τελευταίος δεν συμμετείχε σε κανένα στάδιο του συγκεκριμένου ελέγχου, παρά το γεγονός ότι με το υπ' αριθμ. Γ.Δ.Φ.Δ. .... ΕΞ 07-07-2022 Έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Γραφείο Γενικού Διευθυντή της Α.Α.Δ.Ε. κρίθηκε ότι δεν υφίσταται λόγος εξαίρεσης του κ. .... και τέθηκε στο αρχείο η

προγενέστερη, υπ'αριθμ. ..../04-06-2020 αίτηση εξαίρεσής του που κατατέθηκε από το νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.

### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της Α' ενότητας**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: *«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει)».*

**Επειδή**, η εκκρεμοδικία επέρχεται με την κατάθεση του ενδίκου βοηθήματος στη γραμματεία του Δικαστηρίου (άρθρ. 126 παρ.1 Κ.Δ.Δ.) και έχει ως συνέπεια την απαγόρευση διεξαγωγής νέας δίκης με το ίδιο αντικείμενο μεταξύ των αυτών διαδίκων (Π. Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 459-463).

**Επειδή**, η έκδοση από την Διοίκηση πράξεως σε συμμόρφωση προς δικαστική απόφαση, ακυρωτική αρχικής επί του αυτού αντικειμένου πράξεως, δεν επιδρά, καθ' οιονδήποτε τρόπο, στην τύχη του ενδίκου μέσου που ασκήθηκε κατά της δικαστικής αυτής αποφάσεως.(ΣΤΕ 354/2022, Τμήμα Β')

**Επειδή** εκ των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν συντρέχει κανένα κώλυμα διενέργειας επανελέγχου λόγω της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα εκκρεμοδικίας, καθώς δεν υφίστανται παράλληλες δίκες, αλλά μόνο ενέργειες της Διοίκησης στα πλαίσια του επανελέγχου. Δεν υφίσταται ταυτότητα της διαφοράς, δηλαδή ίδιο αντικείμενο με την ίδια ιστορική και νομική βάση και αιτία. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή, συμμορφούμενη προς την υπ' αριθμ. ..../25-10-2021 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, προέβη σε διενέργεια νέου ελέγχου, με έκδοση νέας αυτοτελούς εντολής ελέγχου και διενέργεια όλων των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Περαιτέρω, οι υπ' αριθμ. ...-/29-04-2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι υπ' αριθμ. ...-/29-04-2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και οι υπ' αριθμ. ...-/29-04-2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν. 4174/2013 έχουν ήδη ακυρωθεί, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../25-10-2021 Απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης. Συνεπώς, δεν υφίσταται πλέον στο νομικό κόσμο και δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα.

Οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οριστικές πράξεις είναι αυθύπαρκτες και επιστηριζόμενες σε αυτοτελή και ανεξάρτητο έλεγχο της φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, η τυχόν άσκηση ένδικου βοηθήματος ή μέσου δεν εμποδίζει την σχετική διοικητική διαδικασία του επανελέγχου, όπως αβάσιμα επικαλείται η προσφεύγουσα και ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της Α' ενότητας**



**Επειδή**, με το **άρθρο 27 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα **«μπορεί να»** προσδιορίζεται «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

**Επειδή**, με την **Ε.2015/31-1-2020** – Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διευκρινίστηκε ότι:

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιόπιστία 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:

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

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

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

**Επειδή**, για το φορολογικό έτος 2017 υφίσταται διαπιστωμένη παράβαση από προηγούμενο έλεγχο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων και συγκεκριμένα η υπ' αριθμ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου για τη μη έκδοση 4 στοιχείων λιανικής πώλησης με καθαρή αξία 322,58€ πλέον Φ.Π.Α. 77,42€.

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. .../14-01-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 54 παρ. 1 περ. ιστ' & παρ. 2 περ. η' του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.000,00€, επειδή διαπιστώθηκε από την Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων Θεσσαλονίκης, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, κατά το έτος 2017 κατείχε με σκοπό τη διάθεση στην κατανάλωση, ποσότητα 17 φιαλών επώνυμων αλκοολούχων ποτών, χωρίς την ύπαρξη νόμιμων παραστατικών και να έχουν τηρηθεί οι τελωνειακές διατυπώσεις που προβλέπονται για τα είδη που βαρύνονται με Ε.Φ.Κ. σύμφωνα με το Ν.2960/2001.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, από την ανάγνωση των αρχείων Φ.Η.Μ. με Α.Μ. ..., .., ... &..... που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση στις 17-05-2022 και τα οποία αναγνώστηκαν από την εφαρμογή «EN TAXEI» και επεξεργάστηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε αδικαιολόγητα υψηλός αριθμός πωλήσεων διαφόρων ειδών τα οποία τιμολογήθηκαν με ένα (1,00€) ευρώ. Πιο συγκεκριμένα, στο φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος διαπίστωσε την έκδοση 26.332 φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Λ.Π.) με αξία 1,00€ έκαστο. Λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι τα είδη με ένα (1,00€) ευρώ αφορούν καταναλώσεις του προσωπικού της εταιρείας, αποδέχεται ότι κάθε εργαζόμενος, σε μηνιαία βάση, είτε εργαζόταν εκείνη την ημέρα είτε όχι, κατανάλωνε δύο είδη ημερησίως από αυτά που τιμολογήθηκαν με ένα ευρώ, προσδιορίζοντας τον αριθμό των εν λόγω Α.Λ.Π. σε 14.798. (σελ. 24 έως 32 της από 22-12-2022 έκθεσης φόρου εισοδήματος).

Κατά συνέπεια, οι υπόλοιπες Α.Λ.Π. (26.332 – 14.798 = 11.534) που εκδόθηκαν με αξία ενός (1,00€) ευρώ αφορούν ανακριβώς εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά, καθώς βάσει του τιμοκαταλόγου, το είδος με τη χαμηλότερη τιμή πώλησης είναι ο μονός καφές espresso και ο ελληνικός καφές, με τιμή 2,50€.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος, προς όφελος της προσφεύγουσας, θεώρησε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Λ.Π.) που εκδόθηκαν με ανακριβή αξία ύψους 1,00€ αφορούν τα προαναφερθέντα είδη και συνεπώς το ύψος της ανακρίβειας ανέρχεται σε 1,50€ για κάθε τεμάχιο



(2,50€ -1,00€) και η συνολικά προσδιορισθείσα ανακριβής αξία σε:  $11.534 \times 1,50\text{€} = 17.301,00\text{€}$  (καθαρή αξία 13.952,42€ πλέον Φ.Π.Α. 3.348,58€).

Από τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου αποδεικνύεται με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

**Επειδή** περαιτέρω, όπως ρητά αναφέρεται στην Ε.2015/2020, **η εφαρμογή οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές** του άρ.27 του Κ.Φ.Δ. ή η χρήση διαθέσιμου στοιχείου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων **προϋποθέτει να συντρέχει μία τουλάχιστον από τις προϋποθέσεις του άρ. 28 του ν.4172/2013.**

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η διαπίστωση σε προγενέστερο έλεγχο της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου αμελητέου ύψους, δεν εμποδίζει την ελεγκτική αρχή να διενεργήσει οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση, ούτε θίγει την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Επίσης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές χωρεί δυνητικά και όχι υποχρεωτικά, εφόσον αμφισβητούνται τα δεδομένα των φορολογικών βιβλίων, γεγονός που δεν συντρέχει στη συγκεκριμένη περίπτωση.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρ.27 του Κ.Φ.Δ. εισηχθη για πρώτη φορά στην ελληνική φορολογική νομοθεσία η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων τεχνικών της Ελεγκτικής, μεθόδων δηλαδή του κλάδου της λογιστικής επιστήμης βασιζόμενοι σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές. Περαιτέρω, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίστηκαν κριτήρια επιλογής εκείνων των υποθέσεων, το εισόδημα των οποίων θα προσδιοριστεί με εφαρμογή των οριζόμενων στο άρ. 27 του ν.4174/2014 έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Από τη διατύπωση του εν λόγω εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «**το εισόδημα ... μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α)..., β)... γ)..., 2. ...**» προκύπτει ότι **αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων** του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, **χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.**

Κατά συνέπεια, η α' προϋπόθεση «**μη τήρηση και μη σύνταξη λογιστικών αρχείων σύμφωνα με το νόμο**», όπως αποσαφηνίστηκε με την αντίστοιχη εγκύκλιο (Ε.2015/2020), αφορά τις περιπτώσεις που από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, άρα το λογιστικό σύστημα κρίνεται αναξιόπιστο, υπό την έννοια των διατάξεων των άρ.3&5 του ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρ.13 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ώστε να μην είναι εφικτή, από ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις, η κατανόηση της λειτουργίας και της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Η β' προϋπόθεση, διακριτά οριζόμενη στο νόμο, αναφέρεται στη «**μη σύνταξη φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.**». Στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση της παράβασης, δεδομένου ότι **πουθενά δεν προβλέπονται ποσοτικά κριτήρια.**

Περαιτέρω, από τη διατύπωση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. πράγματι προκύπτει η δυνητική προσφυγή στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, υπό την πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των απαριθμούμενων προϋποθέσεων, χωρίς ο νομοθέτης να συσχετίζει το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσο τρόπο μόνο όταν αμφισβητούνται τα δεδομένα των βιβλίων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών στις διατάξεις του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε., καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις προσφυγής στον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της Α' ενότητας**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. μεταξύ άλλων 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.

**Επειδή**, το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζει 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 του φόρου».

**Επειδή**, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν **στέρεη πραγματική βάση** στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης». (ΣΤΕ 884/2016).

**Επειδή**, στα πλαίσια του επανελέγχου η φορολογική αρχή προέβη στην επεξεργασία των στοιχείων των Φ.Η.Μ. με Α.Μ. ...., ....., ..... &..... από όπου διαπίστωσε αδικαιολόγητα υψηλό αριθμό πωλήσεων διαφόρων ειδών τα οποία τιμολογήθηκαν με ένα (1,00€) ευρώ. Να σημειωθεί ότι στον αρχικό έλεγχο της φορολογικής αρχής που ακυρώθηκε για λόγους τυπικής πλημμέλειας, το ποσοστό των φορολογικών στοιχείων εσόδων που εκδόθηκαν με αξία ενός (1,00€) προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 47,38%.

Πιο συγκεκριμένα, στο φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκαν 87.313 φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Λ.Π.) ύψους 1,00€ έκαστη, ενώ στο φορολογικό έτος 2017 26.332. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η επιχείρησή της έχει ως τιμολογιακή πολιτική να προσφέρει στο προσωπικό των καταστημάτων της προϊόντα σε τιμές του ενός (1,00€) ευρώ τους καφέδες και τα ροφήματα και ενάμιση (1,50€) τα ποτά, αποδέχθηκε ότι κάθε εργαζόμενος, σε μηνιαία βάση, είτε εργαζόταν εκείνη την ημέρα είτε όχι, καταλάωνε δύο είδη ημερησίως από αυτά

που βάσει αρχείων τιμολογήθηκαν με ένα (1,00€) ευρώ. Ως εκ τούτου, από τις μισθοδοτικές καταστάσεις προσδιόρισε τον αριθμό των εργαζομένων για κάθε μήνα και ανά ημέρα αφαίρεσε τα προϊόντα του ενός (1,00€) που προσφέρθηκαν στο προσωπικό, ως εξής:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	Ημερήσιος αριθμός τιμολογήσεων με 1€ (α)	Αριθμός εργαζομένων ανά μήνα(β)	Ημερήσιες καταναλώσεις εργαζομένων (γ=βΧ2)	Αναλωθείσες ποσότητες από εργαζόμενους που γίνονται αποδεκτές από τον έλεγχο (δ)	Ποσότητες που κατ' έλεγχο έχουν τιμολογηθεί ανακριβώς με 1€ (ε=α-δ)	ΗΜΕΡΕΣ
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2016</b>	<b>87.313</b>	<b>1</b>	<b>57.086</b>	<b>49.463</b>	<b>37.850</b>	
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2017</b>	<b>26.332</b>			<b>14.798</b>	<b>11.534</b>	

Δεδομένου ότι στον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας δεν υπάρχει προϊόν με αξία ένα (1,00€) ευρώ, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι υπόλοιπες Α.Λ.Π. του ενός (1,00€) ευρώ αφορούν πωλήσεις προϊόντων με ανακριβή αξία. Προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος της αποκρυβείας φορολογητέας ύλης, ο έλεγχος, προς όφελος της προσφεύγουσας θεώρησε ότι όλα τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν με αξία ενός (1,00€) ευρώ αφορούν σε προϊόντα με τη χαμηλότερη τιμή του τιμοκαταλόγου, δηλαδή σε ελληνικό καφέ μονό ή μονό espresso που έχουν τιμή (2,50€). Από την ως άνω αξία αφαιρεί την αξία των εκδοθεισών Α.Λ.Π. του ενός(1,00€) ευρώ και ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται η αξία του 1,50€ ανά Α.Λ.Π., ως εξής:

#### Στο έτος 2016

ΠΕΡΙΟΔΟ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΤΕΛ. ΦΠΑ
01/01-31/01/2016	5.480	1,50	8.220,00	6.682,93	1.537,07	23%
01/02-29/2/2016	7.419	1,50	11.128,50	9.047,56	2.080,94	23%
01/03-31/03/2016	7.210	1,50	10.815,00	8.792,68	2.022,32	23%
01/04-30/04/2016	3.505	1,50	5.257,50	4.274,39	983,11	23%
01/05-31/05/2016	2.279	1,50	3.418,50	2.779,27	639,23	23%
01/06-30/06/2016	702	1,50	1.053,00	849,19	203,81	24%
01/07-31/07/2016						24%
01/08-31/08/2016						24%
01/09-30/09/2016	426	1,50	639,00	515,32	123,68	24%
01/10-31/10/2016	3.407	1,50	5.110,50	4.121,37	989,13	24%
01/11-30/11/2016	3.199	1,50	4.798,50	3.869,76	928,74	24%
01/12-31/12/2016	4.223	1,50	6.334,50	5.108,47	1.226,03	24%
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>37.850</b>		<b>56.775,00</b>	<b>46.040,94</b>	<b>10.734,06</b>	

#### Στο έτος 2017

ΠΕΡΙΟΔΟ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΤΕΛ. ΦΠΑ
1/1 - 31/12/2017	11.534	1,50	17.301,00	13.952,42	3.348,58	24%

(αναλυτική παράθεση στις σελ.10 έως 32 της από 22-12-2022 έκθεσης φόρου εισοδήματος).

Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι για την ως άνω αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε σε ημερήσια βάση ένα τουλάχιστον φορολογικό παραστατικό και ως εκ τούτου τα μη εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά προσδιορίζονται σε 242 Α.Λ.Π. στο έτος 2016 και 88 στο έτος 2017. Η ως άνω διαπίστωση του αριθμού των μη εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών ουδεμία επίπτωση έχει, καθώς η υπ'αριθμ. .../2022 προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που ανέρχεται σε 46.040,94€,

<sup>1</sup>Στις σελ. 10 ως 22 & 24 ως 32 αναγράφεται ο αριθμός των εργαζομένων ανά ημέρα

ενώ η υπ'αριθμ. .../2022 προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος εκδόθηκε κατόπιν προσδιορισμού του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της σχέσης τιμή προς όγκο συναλλαγών.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή προέβη σε εξορθολογισμό της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων και σε αβάσιμες και παράνομες παραδοχές σε ότι αφορά την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Λ.Π.), απορρίπτεται ως αβάσιμος

**Β)Ως προς τις κατ' ουσίαν πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων εκδοθείσες αντίθετα με τα πραγματικά περιστατικά της λειτουργίας της επιχείρησης.**

**Επειδή,** στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ μεταξύ άλλων 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:  
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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,** με τη με αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

**Επειδή,** με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013 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**, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την **Α.1008/27-1-2020** απόφαση: «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 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 εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης

τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

#### **Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου**

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

#### **Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης**

**Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](#), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.**

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα [...]

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

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#)».

**Επειδή**, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. 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).

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



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

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

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, κατόπιν έκδοσης της υπ'αριθμ. ..../25-10-2021 απόφασης της Δ.Ε.Δ. που όριζε την επανάληψη του ελέγχου για λόγους πλημμέλειας της ελεγκτικής διαδικασίας, προέβη στον υπό κρίση επανέλεγχο, σύμφωνα με τον οποίο, κατόπιν πλήρωσης της β' προϋπόθεσης της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), στο έτος 2017 το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με έμμεσο τρόπο, ήτοι με την εφαρμογή της μεθόδου «σχέση τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών».

Στα πλαίσια εφαρμογής της ως άνω μεθόδου εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../26-09-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης με την οποία εγκρίθηκε η προαναφερθείσα μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος.

Για την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου, ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων αξιοποιώντας στοιχεία κόστους με βάση τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, την απογραφή έναρξης & λήξης, τον αριθμό των μονάδων που αγοράστηκαν και το μετασχηματισμό της α' ύλης σε μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Επίσης, προσδιόρισε τη μέση τιμή ανά μονάδα πωλούμενου προϊόντος βάσει των δεδομένων των ΦΗΜ.

Ο έλεγχος κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 της Α.1008/2020, καθώς και των άρθρων 14 & 15 του ν.4174/2013, συνέλεξε πληροφορίες σχετικά με την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας ζητώντας με την υπ'αριθμ. ..../12-04-2022 πρόσκληση πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, επί της οποίας απάντησε η προσφεύγουσα με το υπ'αριθμ. ..../26-10-2022 έγγραφό της.

Λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που παρείχε η προσφεύγουσα, καθώς και στοιχεία από τον αρχικό έλεγχο προέβη στα εξής:

**Στο είδος καφέ** από την απογραφή προέκυψαν τα εξής:

ΑΝΑΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΚΑΦΕ ESPRESSO			ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017	
ΕΙΔΟΣ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ (σε κιλά)	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗ (σε κιλά)	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ (σε κιλά)	ΑΝΑΛΩΣΗ (σε κιλά)
ΚΑΦΕΣ esspreso Jacobs 100%ARABICA "	412,00	22,00	101,00	333,00
ΚΑΦΕΣ ESPRESSO ΣΠΥΡΙ BAR 100% ARABICA	2.520,00	162,00	195,00	2.487,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΙΛΑ</b>	<b>2.932,00</b>	<b>184,00</b>	<b>296,00</b>	<b>2.820,00</b>
<b>Μετατροπή σε ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ</b>				<b>2.820.000,00</b>

Ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας και υπολόγισε ποσοστό «φύρας» στο 10%, η οποία προέρχεται από τον καθαρισμό των δύο μηχανών τρεις φορές την ημέρα, λάθος παραγγελίας, καμένοι καφέδες κ.λ.π. , με αποτέλεσμα η αναλωθείσα ποσότητα να διαμορφώνεται ως εξής:

Αναλωθέντα γραμμάρια	2.820.000,00
Φύρα 10%	10%
(μείον) φύρα	282.000,00
Ανάλωση 2017 σε γραμμάρια	2.538.000,00

Επίσης αποδέχθηκε ότι για την παρασκευή του καφέ χρησιμοποιούνται 22 γρ. καφέ για όλους τους καφέδες. Συνεπώς, οι πωλήσεις καφέ ανήλθαν σε : 2.538.000,00 /22γρ. = 115.364 μερίδες.  
Από τον έλεγχο στους δύο Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ..... και ..... διαπιστώθηκε η πώληση 90.433 τεμαχίων/μερίδων καφέ, συνολικής αξίας 215.709,51€ (καθαρή αξία 173.959,28€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 41.750,23€), με τη μέση τιμή του καφέ να διαμορφώνεται στα 2,39€ ( 215.709,51 / 90.433), όπως αναλυτικά παρατίθεται στις σελ. 40 έως 43 της από 22-12-2022 έκθεσης φόρου εισοδήματος.  
Βάσει της μέσης τιμής του καφέ (2,39€) η μικτή αξία του παραγόμενου προϊόντος μετά την αναγωγή της ποσότητας της α' ύλης (καφέ) σε μερίδες ανήλθε σε:  
115.364 μερίδες x 2,39€ = 275.719,96€ (καθαρή αξία 222.354,81€ πλέον Φ.Π.Α. 53.365,15€)  
Κατά συνέπεια,

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολικά έσοδα από καφέ	173.959,28	222.354,81	48.395,53

**Στο είδος ποτά**, στο έτος 2017 αγοράστηκαν 5.691 φιάλες ποτών. Λαμβάνοντας υπόψη την απογραφή έναρξης & λήξης, οι αναλωθείσες ποσότητες διαμορφώνονται ως εξής:

<b>ΑΝΑΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΠΟΤΩΝ ΣΕ ΦΙΑΛΕΣ - 2017</b>	
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ..	765
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ...	3.798
ΑΓΟΡΕΣ	5.691
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>10.254</b>
-ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ...	313
-ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ .....	272
<b>ΑΝΑΛΩΣΗ ΦΙΑΛΕΣ</b>	<b>9.669</b>

Ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας και υπολόγισε ποσοστό «φύρας» στο 5%, η οποία προέρχεται από λάθος παραγγελίες, ριγμένα ποτά, επιστρεφόμενες φιάλες κλπ., με αποτέλεσμα η αναλωθείσα ποσότητα να διαμορφώνεται ως εξής:

ΑΝΑΛΩΣΗ ΦΙΑΛΕΣ	9.669
ΦΥΡΑ 5%	5%
(μείον) ΦΥΡΑ	484
<b>ΑΝΑΛΩΣΗ 2017 ΦΙΑΛΕΣ ΠΟΤΑ</b>	<b>9.185</b>

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι για την παρασκευή ενός ποτού χρησιμοποιείται ποσότητα 100ml, προκύπτει ότι από κάθε φιάλη παρασκευάζονται 7 μερίδες ποτών. Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία των Φ.Η.Μ. και των ταμειακών μηχανών, ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των φιαλών ως εξής:

<b>ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΠΟΤΩΝ ΣΕ ΦΙΑΛΕΣ ΚΑΙ ΑΞΙΑ</b>		
<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΦΙΑΛΕΣ</b>	<b>ΣΥΛΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>
ΠΟΤΑ ... ..	635	26.439,20
ΦΙΑΛΕΣ .. ...	6	235,00 €
ΠΟΤΟ ....	281	12.173,00 €
ΦΙΑΛΕΣ ....	3	230,00 €
ΠΟΤΟ ....	184	9.981,13 €
ΦΙΑΛΕΣ .....	3.244	181.718,21 €
Ανάλυση από ταμειακές	3.441	157.870,44€
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>7.794</b>	<b>388.646,98€</b>

Η μέση τιμή της φιάλης διαμορφώθηκε σε 49,86€ (388.646,98 / 7.794)

Βάσει της μέσης τιμής της φιάλης (49,86€) η μικτή αξία του παραγόμενου προϊόντος μετά την αναγωγή της ποσότητας της α' ύλης (φιάλη ποτού) σε μερίδες (φιάλη ποτού) ανήλθε σε:  
 9.185 φιάλες x 49,86€ = 457.964,10€ (καθαρή αξία 369.325,89€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 8.638,21€  
 Κατά συνέπεια,

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολικά έσοδα από ποτά	313.424,98	369.325,89	55.900,91

Τα συνολικά τα έσοδα από καφέδες και ποτά στο έτος 2017 προσδιορίζονται από τον έλεγχο σε:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΑΦΕ	173.959,28	222.354,81	48.395,53
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΟΤΑ	313.424,98	369.325,89	55.900,91
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>487.384,26</b>	<b>591.680,70</b>	<b>104.296,44</b>

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της Α.1008/2020, ο έλεγχος συγκρίνει τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα με αυτά που προσδιόρισε με την έμμεση τεχνική και επέλεξε τα μεγαλύτερα, ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΜΜΕΣΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΜΜΕΣΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ-
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	694.114,23	708.389,23	798.410,67	104.296,44
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	293.449,43	293.449,43	293.449,43	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ	355.072,32	355.072,32	355.072,32	0,00
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	45.592,48	59.867,48	149.888,92	104.296,44
ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ. ΕΞΟΔΑ Κ ΖΗΜΙΕΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ. ΕΞΟΔΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	45.592,48	59.867,48	149.888,92	104.296,44
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	1.572,60	1.572,60	1.572,60	0,00
<b>ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΑ</b>	<b>47.165,08</b>	<b>61.440,08</b>	<b>151.461,52</b>	<b>104.296,44</b>

#### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της Β' ενότητας

**Επειδή** με το άρθρο 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού» [...] «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. [...]

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

- Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο). ».

**Επειδή**, στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες

παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

[...]

**4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:** Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. [...]

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλούμενη το από 15-12-2017 πρακτικό διαχείρισης και το από 18-12-2017 πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων, σύμφωνα με το οποίο καταστράφηκαν 480 κιλά καφέ espresso από τρωκτικό, ζητά την αφαίρεση αυτής της ποσότητας καφέ από την ποσότητα του αποθέματος καφέ που χρησιμοποιήθηκε ως α' ύλη κατά το έτος 2017 για την παρασκευή μερίδων καφέ.

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρθρου 5 του ν.4308/2014, κάθε συναλλαγή ή γεγονός, όπως η καταστροφή αποθεμάτων, πρέπει να τεκμηριώνεται με κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένης της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής, η προσφεύγουσα όφειλε να απεικονίσει την επικαλούμενη από αυτήν καταστροφή της α' ύλης στα φορολογικά της αρχεία. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται αναπόδεικτα την καταστροφή σημαντικής ποσότητας καφέ (α' ύλης) που σε συνδυασμό με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου δημιουργεί σημαντική διαφορά αποκρυσθάλυνσης ύλης. Λαμβάνοντας υπόψη την έλλειψη αντικειμενικών στοιχείων για την επικαλούμενη καταστροφή, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι το ζήτημα αναδείχθηκε το πρώτον μετά τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, η αποδοχή ή μη του επικαλούμενου από την προσφεύγουσα πρωτοκόλλου καταστροφής ουδεμία επίπτωση έχει στην αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς αυτές προέκυψαν κατόπιν διαπίστωσης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.

#### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της Β' ενότητας**

**Επειδή** η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν προσμέτρησε στο προσωπικό που λάμβανε προνομιακές τιμές αγοράς των προϊόντων της και τους υπαλλήλους της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ: ..... και διακριτικό τίτλο «..... Ε.Ε, καθώς πρόκειται για ταυτόσημη εταιρική σύνθεση, λειτουργούσα κατά τα ελεγχόμενα έτη υπό τον ίδιο διαχειριστή, κ. .... Ισχυρίζεται ότι το συνολικό προσωπικό των δύο επιχειρήσεων .... Ε.Ε. και ..... Ε.Ε., που απολάμβανε προνομιακές τιμές ανέρχονταν σε 345 άτομα αθροιστικά.

**Επειδή**, κατά τα παρατιθέμενα στη Β' ενότητα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι έχει ως τιμολογιακή πολιτική να προσφέρει στο προσωπικό της προϊόντα σε τιμές του ενός (1,00€) ευρώ τους καφέδες και τα ροφήματα και ενάμιση (1,50€) τα ποτά και μάλιστα αποδέχθηκε ότι κάθε εργαζόμενος καταναλώνει δύο προϊόντα ημερησίως ανεξάρτητα εάν εργάζονταν ή όχι.

**Επειδή**, δεν υπάρχει σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της επιχείρησης εστίασης ..... Ε.Ε. με ΑΦΜ ....., η οποία κατά τα ελεγχόμενα έτη είχε τη νομική μορφή της Ε.Π.Ε., που να προσδιορίζει ειδική τιμολόγηση και είδος υπηρεσίας καθώς και ότι ειδικές τιμές είχαν και οι άμεσοι συνεργάτες (π.χ. εξωτερικός λογιστής επτά άτομα), ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η έκπτωση στο προσωπικό αφορούσε και το προσωπικό της εταιρείας ..... Ε.Ε.

**Επειδή** περαιτέρω, στο ως άνω προσωπικό περιλαμβάνονται και άτομα που μπορεί να εργάστηκαν έστω και ένα τετράωρο το έτος και η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το προσδιοριζόμενο κατ' αυτό τον τρόπο προσωπικό λάμβανε προνομιακές τιμές αγοράς προϊόντων και αγαθών. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το είδος της εργασίας που παρέχεται από τους εργαζόμενους έχει έντονα τα χαρακτηριστικά της περιστασιακής εργασίας (parttime) και εστιάζει κυρίως στη συγκέντρωση προσωπικού κατά τις ώρες αιχμής οι οποίες μπορεί να είναι από συνήθως 2-4 ώρες ανά βάρδια (πρωινή - βραδινή), η παραπάνω παραδοχή της προσφεύγουσας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, ειδικά δε ο επικαλούμενος αριθμός προσωπικού (345) που λάμβανε προνομιακές τιμές, κρίνεται ως ακραία υπερβολικός. Αντίθετα ο τρόπος που υπολόγισε ο έλεγχος την κατανάλωση του προσωπικού είναι ενδεδειγμένος, αξιόπιστος και συμβατός με τα συναλλακτικά ήθη αφού αποδέχεται, **προς όφελος της προσφεύγουσας**, ότι κάθε εργαζόμενος (σε μηνιαία βάση), είτε εργαζόταν εκείνη την ημέρα είτε όχι, κατανάλωνε δύο είδη ημερησίως από αυτά που βάσει φορολογικών αρχείων (Φ.Η.Μ.) τιμολογήθηκαν με ένα ευρώ.

**Επειδή**, καθίσταται πρόδηλο ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πως και το προσωπικό της έτερης επιχείρησης, ..... Ε.Ε., που ενδέχεται να εργάστηκε και μία μόνο ημέρα ανά μήνα στην επιχείρηση αυτή, πρέπει να συνυπολογιστεί στην κατανάλωση 2 ειδών ημερησίως στην προσφεύγουσα επιχείρηση αντίκειται σε κάθε έννοια λογικής, στα συναλλακτικά ήθη και τις συναλλακτικές πρακτικές, και ως εκ τούτου προβάλλεται καταχρηστικά και απαράδεκτα.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της Β' ενότητας**

**Επειδή**, στο άρθρο 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προβλέπεται η υποχρέωση της οντότητας να εκδίδει στοιχείο λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ.), αντί της έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8, για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στον έκτο ισχυρισμό *«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)»*, ώστε το λογιστικό σύστημα να είναι αξιόπιστο, ήτοι να υπάρχει αλληλουχία των γεγονότων και των συναλλαγών που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα της χρήσης και τον ισολογισμό.

**Επειδή, στο άρθρο 7 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:** *«1.Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησης του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.*

*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)...., β) η ανάληψη από υποκείμενο στον 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».*

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. Π. 7475/07.11.86Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: *«1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης*

και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη 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** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ποσοστό 10% των φιαλών αποτελούν κεράσματα στους πελάτες και δεν πρέπει να συνυπολογιστούν στις πωληθείσες ποσότητες απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς σε περίπτωση που διέθετε ποτά χωρίς αντίτιμο, όφειλε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης, προκειμένου να αποδώσει τον Φ.Π.Α. εισρών που αντιστοιχεί στην αξία κόστους κτήσης των εν λόγω ειδών και σε κάθε περίπτωση, όφειλε να απεικονίσει το σχετικό οικονομικό γεγονός – συναλλαγή στα φορολογικά της βιβλία, γεγονός που δεν συνέβη.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό της Β' ενότητας.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) :

Άρθρο 28 παρ.2 - «...η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστρωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Άρθρο 34 - «...η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Άρθρο 64 - «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.»*

*Άρθρο 65 – «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές ενέργειες, από τις οποίες διαπίστωσε την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 10 έως 22 της από 22-12-2022 έκθεσης φόρου εισοδήματος και όπως αναφέρονται πιο πάνω στον πέμπτο ισχυρισμό της Α' ενότητας της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

**Επειδή**, κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η πλήρωση της β' προϋπόθεσης της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αναλυτικά παρατίθεται στη σελ. 33 έως 36 της έκθεσης φόρου εισοδήματος και όπως απαντήθηκε στον τέταρτο ισχυρισμό της Α' ενότητας της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ.27 παρ.1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. και των Α.1008/2020 και Ε.2016/2020 εγκυκλίων, η φορολογική αρχή με την υπ' αριθμ. .../26-09-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης ενέκρινε τον προσδιορισμό του εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης τιμή πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας, ο έλεγχος προσδιόρισε τον όγκο του κύκλου εργασιών επί τη βάσει της σχέσης μονάδα παραγόμενου προϊόντος ανά α' ύλη (μερίδες καφέ ανά γραμμάρια καφέ και φιάλες ποτών) επί του οποίου χρησιμοποίησε τη μέση τιμή, όπως αυτή προέκυψε από τα εκδιδόμενα φορολογικά παραστατικά λιανικής πώλησης και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία αφού σύγκρινε με τα δηλωθέντα, τα επέλεξε ως μεγαλύτερα κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της Α.1008/2020, όπως αναλυτικά παρατίθεται στις σελ. 36 έως 53 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, καθώς και στη Β' ενότητα των ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-12-2022 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από **16-01-2023** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. .... **Ε.Ε.**»

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.**

#### **1)Επί της υπ' αριθμ. ..../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Κύριος φόρος	294,76 €	294,76 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	147,38 €	147,38 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>442,14 €</b>	<b>442,14 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

#### **2)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Κύριος φόρος	43.303,07 €	43.303,07 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	21.651,54 €	21.651,54 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>64.954,61 €</b>	<b>64.954,61 €</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**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.