



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

Αριθμός απόφασης: 817

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, στον, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και δ) της υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/12/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 16.139,53€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 8.069,77€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.379,45€, ήτοι συνολικό ποσό 26.588,75€.

(β) Με την υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 19.130,70€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9.565,35€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.877,92€, ήτοι συνολικό ποσό 31.573,97€.

(γ) Με την υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 22.764,18€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 11.382,09€, ήτοι συνολικό ποσό 34.146,27€.

(δ) Με την υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 15.764,68€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 7.882,33€, ήτοι συνολικό ποσό 23.647,01€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 09/11/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /15-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η φορολογική αρχή διενήργησε τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, βάσει των οποίων έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους. Επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, όπως ορίζεται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, ως καταλληλότερη λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης

επιχείρησης. Κατόπιν σύνταξης της σχετικής εισηγητικής έκθεσης, εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ./17-05-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με την οποία, αποφασίστηκε η εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκαν οι από 09/11/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 11.366,61 ευρώ για το έτος 2017 και ποσού 13.357,70 ευρώ για το έτος 2018, ήτοι ποσοστό 35% και 64% αντίστοιχα της δαπάνης μισθοδοσίας του εργαζόμενου προσωπικού για τα έτη αυτά, επειδή δεν προσκόμισε στον έλεγχο, λόγω απώλειας των, μετά από 5 χρόνια, αποδείξεων από το ΑΤΜ των τραπεζών μέσω των οποίων έκανε τις καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς των εργαζομένων. Άλλωστε οι δαπάνες αυτές επιβεβαιώνονται και αποδεικνύονται από τους πίνακες προσωπικού της επιχείρησης της, τις μισθοδοτικές καταστάσεις, τις «Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις», την «Καρτέλα Εργοδότη» κατά τις επίμαχες περιόδους που ζητήθηκε από τον έλεγχο και στάλθηκε από τον ΕΦΚΑ (βλ. ΔΕΔ 1403/2023), τα βιβλία της αλλά και τις δηλώσεις φορολογίας των εργαζομένων της. Ως εκ τούτου η απόρριψη των δαπανών μισθοδοσίας, δεδομένου ότι ο έλεγχος με την έμμεση τεχνική των αναλογιών προσδιόρισε τη δαπάνη των πωλούμενων ειδών χωρίς να αναγνωριστεί το κόστος του προσωπικού, συνιστά ακραία παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
2. Ο έλεγχος έσφαλε στους υπολογισμούς του κατά τον υπολογισμό των αναλογιών και ειδικότερα προσδιορίζοντας κόστος των συνοδευτικών των εννέα (9)....., στο ευτελές ποσό των 0,80 ευρώ, χωρίς να λάβει υπόψη, πέραν του κόστους του κ.λ.π. και το κόστος των αρτοσκευασμάτων (.....) που προσφέρονται σε μεγάλες ποσότητες και δεν χρεώνονται στον πελάτη. Περαιτέρω, δεν έλαβε υπόψη τα κεράσματα (.....) που το κατάστημά της προσφέρει στον πελάτη, ούτε και το φαγητό που προσφέρεται στους εργαζόμενους κατά τη λήξη της βάρδιας, για το οποίο η επιχείρηση δεν εκδίδει μηδενικές αποδείξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους [...]. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, 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 συνήθειες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...] β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1216/01-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. [...] 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [...]

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1061/12-04-2017 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων 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. Εξάιρεση 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται: «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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην από 09/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, δαπάνες μισθοδοσίας, συνολικού ποσού 11.366,61€ και 13.357,70€ για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, διότι η εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου, σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι απώλεσε τις αποδείξεις από το ΑΤΜ, των τραπεζών μέσω των οποίων έκανε τις καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς των εργαζομένων, ενώ επικαλείται για την απόδειξη πραγματοποίησης των δαπανών στοιχεία όπως οι πίνακες προσωπικού, οι μισθοδοτικές καταστάσεις, οι «Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις» κ.λπ., από τα οποία ωστόσο δεν αποδεικνύεται η καταβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος διενήργησε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ), της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (νυν Α.Α.Δ.Ε.), προκειμένου να διαπιστώσει, μεταξύ άλλων, τυχόν επιπρόσθετες πληρωμές δαπανών μισθοδοσίας, μέσω του τραπεζικού συστήματος από λογαριασμούς της ελεγχόμενης, χωρίς ωστόσο να προκύψουν σχετικά ευρήματα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, τόσο κατά τη διαδικασία του ελέγχου όσο και με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν πληρωμές μέσω τράπεζας των υπό κρίση δαπανών μισθοδοσίας, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα, τα ποσά των εν λόγω δαπανών.

Επειδή, με την Α.1293/31-07-2019 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.

Επειδή, με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται 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, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα στην Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ», αναφέρεται ότι:

« [...] 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στοιχεία από το σύστημα Taxis και τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014, σχετικά με τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες της ελεγχόμενης, διαπίστωσε ότι το σύνολο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας υπερβαίνει το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όπως αναλυτικά απεικονίζεται στον κατωτέρω πίνακα:

I. Φορολογικό έτος 2017

Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	2.624,80
Ακίνητη περιουσία	2.623,90
Μερίσματα τόκοι-δικαιώματα	0,90
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-34.071,54
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	21.980,43
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (στεγαστικό τρ.)	4.650,09
Αγορές με χρεωστική κάρτα καταναλωτικών αγαθών	8.793,96
Δαπάνες ιδιωτικής ασφάλισης	1.687,92
Πληρωμές Φόρων (ΕΝΦΙΑ, ΦΠΑ κλπ)	142,37 1.629,47 0,03 50,00 664,88 4.141,71 80,00 6.708,46
Δαπάνες οχημάτων (τέλη κυκλοφορίας ΧΝΚ-733 με ποσοστό ιδιοκτησίας 50%)	280,00/2=140,00

II. Φορολογικό έτος 2018

Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	2.624,03
Ακίνητη περιουσία	2.623,94
Μερίσματα τόκοι-δικαιώματα	0,09
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-25.821,19
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	24.001,20
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (στεγαστικό τρ.)	775,04
Δαπάνη αγοράς καταναλωτικών αγαθών και υπηρεσιών (από Δήλωση Φ.Ε. Ε1)	14.661,52
Δαπάνες ιδιωτικής ασφάλισης	1.683,82
Πληρωμές Φόρων (ΕΝΦΙΑ, ΦΠΑ κλπ)	141,58 30,00 1.104,44 60,00 4.459,50 40,00 6.740,82
Δαπάνες οχημάτων (τέλη κυκλοφορίας ΧΝΚ-733 με ποσοστό ιδιοκτησίας 50%)	280,00/2=140,00

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να

προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε κατά τον υπολογισμό των αναλογιών με τις οποίες προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα, καθώς προσδιόρισε το κόστος των συνοδευτικών των εννέα (9) πιάτων, στο ευτελές ποσό των 0,80 ευρώ, χωρίς να λάβει υπόψη, πέραν του κόστους του κ.λ.π. και το κόστος των αρτοσκευασμάτων (.....) που προσφέρονται σε μεγάλες ποσότητες και δεν χρεώνονται στον πελάτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της Α.1008/20-01-2020, αναφέρεται ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

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 εφαρμοζόμενο 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...».

Επειδή, με την εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της **A.1008/2020**, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ. 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 του φορολογουμένου 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 δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

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

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. [...].

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

Επειδή, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών προβλέπει προσδιορισμό εσόδων με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστοι βάσει γενικά αποδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίζονται,

με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του ελεγχόμενου.

Επειδή, στην από 09/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αναφέρεται σαφώς η αιτιολογία επιλογής της συγκεκριμένης μεθόδου. Ειδικότερα αναφέρεται ότι:

«[...] Με την μέθοδο αυτή θα προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, της ελεγχόμενης επιχείρησης μέσω της χρήσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων και ιδίως του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους, που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από άλλες πηγές.

Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κλπ.), προσδιορίζονται με αξιόπιστο τρόπο αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης οδηγούν στο προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου.

Μετά την ανάλυση των πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μια γνωστή βάση (κόστος πωληθέντων = αγορές + απόθεμα έναρξης – απόθεμα λήξης).

Κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών είναι τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές.

Κρίνεται σκόπιμο σε αυτό το σημείο να αναφερθεί ότι η πληροφόρηση για τα ανωτέρω στοιχεία προήλθε ως εξής :

Οι τιμές αγοράς των ελεγχόμενων προϊόντων προσδιορίστηκαν βάσει των προσκομισθέντων τιμολογίων αγοράς των παρακάτω προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης:

- Τα τιμολόγια των προμηθευτών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και λήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των τιμών των αγορών κρεάτων (φορολογικής περιόδου 2017), είναι αυτά που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται τα Τ.Π...../13-10-17 (.....), Τ.Π...../19-09-17 (.....), Τ.Π...../19-09-17 (.....), Τ.Π...../19-7-17 (..... κτψ.), Τ.Π...../26-4-17 (..... κλπ.) και Τ.Π...../07-07-2017, Τ.Π...../14-06-2018 (.....), Τ.Π...../16-6-2018 (.....), Τ.Π...../25-6-18 (.....), Τ.Π...../22-07-2018 (.....).
- Τα τιμολόγια προμηθευτών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και λήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των τιμών αγοράς κατεψυγμένων (φορολογικής περιόδου 2017/2018) είναι αυτά που εκδόθηκαν από την εταιρεία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, ενδεικτικά αναφέρονται τα/30-09-2017 (.....), ΤΙΜ...../19-07-2018 (..... κλπ.).
- Τα τιμολόγια προμηθευτών που λήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των τιμών αγοράς νωπών (φορολογικής περιόδου 2017) είναι αυτά που εκδόθηκαν από την εταιρεία με ΑΦΜ, ενδεικτικά αναφέρονται τα-2017, ΤΔΑ...../23-7-18 και ΤΔΑ...../16-06-2018 (.....). Επιπλέον, λήφθησαν υπόψη αγορές νωπών με ΑΦΜ (ΤΔΑ...../20-417).

- Τα τιμολόγια των προμηθευτών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των τιμών των(φορολογικής περιόδου 2017), είναι αυτά που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται τα ΤΔΑ/20-04-2017 (..... κ.ά.) και ΤΔΑ...../16-06-2018 (....., κ.ά.) .
- Τα τιμολόγια των προμηθευτών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των τιμών των συνοδευτικών (φορολογικής περιόδου 2017 και 2018), είναι αυτά που εκδόθηκαν από την επιχείρηση με ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται τα ΤΔΑ/20-04-2017 (..... κ.ά.) ΤΔΑ...../26-4-2017 (.....), ΤΔΑ...../06-05-17 (.....κλπ.), ΤΔΑ...../15-6-18 (..... κλπ.) και ΤΔΑ...../18-06-2018 (.....).
- Τα τιμολόγια προμηθευτών που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη και λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των τιμών και (φορολογικής περιόδου 2017 και 2018) είναι αυτά εκδόσεως «.....>) με ΑΦΜ , αναφέρονται τα Τ.Π...../26-4-2017, Τ.Π...../25-06-2018, Τ.Π...../12-9-2018, και εκδόσεως «..... ΑΕΒΕ» τα ΤΔΑ_...../12-7-2017, ΤΔΑ/6-7-2017, ΤΔΑ_...../2-9-2017.

Οι τιμές πώλησης αυτών (τιμοκατάλογος) προσδιορίστηκαν από έναν πρωτότυπο τιμοκατάλογο «MENU» που προσκόμισε η ελεγχόμενη μαζί με την με Κωδικό: Υπεύθυνη Δήλωση αρ.8 Ν.1599/1986, όπου σε αυτήν δηλώνει ότι είναι γνήσιος και αυτός που ίσχυε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Ο έλεγχος διασταύρωσε τις τιμές πώλησης του προσκομιζόμενου τιμοκαταλόγου «MENU», με τις προσκομιζόμενες ημερήσιες ταινίες (καρούλια) του διαστήματος 10/08/2017 έως 13/08/2017, οι οποίες περιλαμβάνουν μία προς μία όλες τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής της ΦΗΜ με αρ. μητρώου και διαπίστωσε την ακρίβεια των τιμών του τιμοκαταλόγου κυρίως για τα είδη που χρησιμοποιήθηκαν για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Εν συνεχεία, πραγματοποιήθηκε αποφορολόγηση (24%) των ειδών και λήφθηκαν υπόψη οι καθαρές αξίες των τιμών πώλησης.

- Η μετατροπή των αγορών ωμού κρέατος σε μερίδες, βασίστηκε σε στοιχεία που αντλήθηκαν από την κοινή πείρα και ομοειδείς επιχειρήσεις και έγινε αποδεκτό ότι με ένα (1) κιλό κρέας παρασκευάζονται τρείς (3) μερίδες
- Για την μετατροπή των αγορών κατεψυγμένων σε μερίδες, έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο ότι από ένα (1) κιλό κατεψυγμένα παρασκευάζονται τρείς (3) μερίδες Ο έλεγχος δέχθηκε την αναλογία 3 προς 1 δεδομένου ότι στο βάρος των κατεψυγμένων περιλαμβάνεται και πάγος ο οποίος πολλές φορές φτάνει και το 10% του βάρους.
- Για την μετατροπή των αγορών νωπών σε μερίδες έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο ότι από ένα (1) κιλό νωπά παρασκευάζονται τρείς (3) μερίδες Ο έλεγχος δέχθηκε την αναλογία 3 προς 1 δεδομένου ότι τα νωπά θαλασσινά απαιτούν καθαρίσμα από τα εντόσθια, με συνέπεια να έχουμε απώλεια βάρους ανά κιλό αγοράς. Πέραν τούτου τα μεγάλα ψάρια πωλούνται με το κιλό και όχι με την μερίδα.
- Η επιλογή των συγκεκριμένων εννέα (9) μερίδων φαγητού και τριών (3) κατηγοριών για την εφαρμογή της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών» στην επιχείρηση, πραγματοποιήθηκε εξαιτίας της συχνότητας που παρουσίαζαν, ήτοι επαναλαμβανόμενες πωλήσεις στις ημερήσιες ταινίες που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, καθώς και σύμφωνα με την με ηλεκτρονικό Κωδικό:/29-04-2023 Υπεύθυνη Δήλωση αρ.8 Ν.1599/1986 της

ελεγχόμενης, με την οποία καθονομάζει τα δημοφιλέστερα πιάτα και ποτά του εστιατορίου της.

- Οι τιμές πώλησης όλων των πιάτων και ποτών, βασίστηκαν όπως προαναφέρθηκε, στον τιμοκατάλογο-«MENU» και αφού έγινε αποφορολόγηση 24% χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο η καθαρή αξία πώλησης κάθε είδους.
- Οι καθαρές τιμές αγοράς (χωρίς ΦΠΑ), αντλήθηκαν από τα προσκομιζόμενα πρωτότυπα φορολογικά παραστατικά εξόδων/δαπανών των ελεγχόμενων ετών 2017 και 2018.
- Στο κόστος (τιμή αγοράς) που προέκυψε ανά μερίδα, ο έλεγχος υπολόγισε επιπλέον 0 80 € για τα συνοδευτικά κάθε πιάτου κλπ.), καθώς παρατηρήθηκε από φωτογραφίες πελατών στο tripadvisor που αναρτήθηκαν και αφορούν στα ελεγχόμενα έτη (2017 και 2018), ότι τα συνοδευτικά κάθε πιάτου ήταν αρκετά πλούσια. Επίσης, στη με ημερομηνία 29/04/2023 Υπεύθυνη Δήλωση της ελεγχόμενης που περιγράφει αναλυτικά τα συστατικά κάθε πιάτου, επιβεβαιώνεται η ποσότητα και η αξία των συνοδευτικών κάθε πιάτου.

Εξαίρεση αποτελεί η μερίδα μουςακά, όπου σε αυτήν ο έλεγχος υπολογίζει μικρότερη αξία συνοδευτικών (0,30 €) καθώς αυτά είναι φέτες αγγουριού και ντομάτας [...].».

Επειδή, ο έλεγχος, κατόπιν εξέτασης των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης σε συνδυασμό με πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ίδια την επιχείρηση και από τρίτες πηγές, όπως τιμολόγια προμηθευτών, ποσότητες πωλήσεων δημοφιλέστερων και κ.λπ., προσδιόρισε τη μέση σταθμική αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς των προϊόντων εννέα (9) ειδών από τα προσφερόμενα πιάτα, λαμβάνοντας υπόψη τις παραμέτρους παρασκευής των νωπών υλικών σε έτοιμα πιάτα όπως ποσότητες υλικών για την παρασκευή κάθε μερίδας, απώλειες παραγωγής κ.λπ., και τριών (3) ειδών ποτού. Περαιτέρω, προσδιόρισε το ποσοστό των ποτών στα συνολικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για το έτος 2017 σε 23,29% και ως εκ τούτου το ποσοστό των φαγητών αντιστοιχεί σε 76,71% και για το έτος 2018 σε 21,66% και 78,34% αντίστοιχα.

Επειδή, από την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης/τιμής αγοράς, αφού λήφθηκαν υπόψη ποσοσοστά φύρας 30% στα φαγητά και 10% στα ποτά, βάσει της οποίας διαμορφώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΔΟΣ	Συντελεστής στάθμισης	Αναλογία τιμή πώλησης προς τιμή αγοράς	Σταθμισμένη αναλογία	Μέση σταθμισμένη αναλογία
.....	76,71%	1,94	1,49	2,57
.....	23,29%	4,62	1,08	

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΔΟΣ	Συντελεστής στάθμισης	Αναλογία τιμή πώλησης προς τιμή αγοράς	Σταθμισμένη αναλογία	Μέση σταθμισμένη αναλογία
.....	76,71%	1,98	1,55	2,54
.....	23,29%	4,57	0,99	

Επειδή, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της ελεγχόμενης επιχείρησης, το φορολογητέο αποτέλεσμα της ελεγχόμενης, αφού λήφθηκαν υπόψη και οι προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ		ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΈΛΕΓΧΟ	
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	92.825,25€	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	188.160,28€
(-) Κόστος Πωληθέντων	73.214,12€	(-) Κόστος Πωληθέντων	73.214,12€
(-) Δαπάνες	53.682,67€	(-) Δαπάνες	53.682,67€
		(+) Δαπάνες μισθοδοσίας, η εξόφληση των οποίων ΔΕΝ πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)	11.366,61€
		+Δαπάνες μη εκπιπόμενες (αρ.23)	5.441,71€
Ζημιά	-34.071,54€	Κέρδος (μετά από την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αναμόρφωσης δαπανών)	78.071,81€
		Ζημιά προηγούμενης χρήσης (φορ.έτος 2016)	-26.650,63€
		Φορολογητέα κέρδη	51.421,18€

Φορολογικό έτος 2018

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ		ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΈΛΕΓΧΟ	
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	85.801,95€	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	151.003,83€
(-) Κόστος Πωληθέντων	59.450,33€	(-) Κόστος Πωληθέντων	59.450,33€
(-) Δαπάνες	52.172,81€	(-) Δαπάνες	52.172,81€

		(+) Δαπάνες μισθοδοσίας, η εξόφληση των οποίων ΔΕΝ πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)	13.357,70€
		+Δαπάνες μη εκπιπόμενες (αρ.23)	4.712,88€
		+Αντιλογισμός εσόδου (Α.Ε.Λ.Σ. Νο2/17-07—2018)	616,94€
Ζημιά	-25.821,19	Κέρδος (μετά από την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αναμόρφωσης δαπανών)	58.068,21€
		Ζημιά προηγούμενης χρήσης (φορ. έτος 2017) * Μηδενίστηκε από τον έλεγχο της προηγούμενης φορολογικής χρήσης (2017) που κατέληξε σε κέρδη	0,00
		Φορολογητέα κέρδη	58.068,21€

Επειδή, στην από 14/12/2023 Έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα κάτωθι ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας:

Ο έλεγχος υπολόγισε αναλυτικά (σελ.35-42 της με αρ./2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος) το κόστος εννέα πιάτων αλλά και των συνοδευτικών τους, λαμβάνοντας υπόψη τον πρωτότυπο τιμοκατάλογο «MENU» που προσκομίσθηκε, την με ηλεκτρονικό Κωδικό:/29-04-2023 Υπεύθυνη Δήλωση αρ.8 Ν.1599/1986 της υπόχρεης, όπου δηλώνει τις ποσότητες των υλικών των που προσέφερε, τις τιμές από τα πρωτότυπα τιμολόγια αγορών που προσκομίσθηκαν αλλά και φωτογραφίες των πιάτων από το TripAdvisor από πελάτες του εστιατορίου κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 που άντλησε ο έλεγχος από το διαδίκτυο.

[...]

Οι παραπάνω καθαρές αξίες αγοράς των υλικών προέρχονται από τα προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά δαπανών που αναφέρονται αναλυτικά στις σελ. 33-35 της με αρ...../2023 Έκθεσης Μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

[...]

Δεν εντοπίστηκαν στον έλεγχο τιμολόγια αγοράς που να αφορούν στην αγορά ώστε η τιμή του να υπολογιστεί κατά τον υπολογισμό του κόστους των συνοδευτικών των

Ο έλεγχος αποδέχθηκε τα όσα η υπόχρεη αναφέρει στην Υπεύθυνη Δήλωσή της, σχετικά με τα δημοφιλέστερα του εστιατορίου της, τα υλικά του κάθε πιάτου της, αλλά και το βάρος αυτών (με ακρίβεια γραμμαρίων). Το γεγονός αυτό από μόνο του, αποδεικνύει την εναρμόνιση του ελέγχου με την αρχή της χρηστής διοίκησης και την αποδοχή των αυξημένων (σε σχέση με ομοειδείς επιχειρήσεις) γραμμαρίων του κάθε υλικού των συνοδευτικών των πιάτων, ώστε να συμπεριληφθεί «άτυπα» στο κόστος συνοδευτικών 0,80€ και το, αλλά και τα κεράσματα.

Το κόστος αγοράς δεν μπορεί να συμπεριελήφθη στο κόστος αγοράς μερίδων φαγητού, καθώς χρεώνεται από την επιχείρηση στον πελάτη χωριστά ως «ψωμί ανά άτομο» και με τιμή 0,60€ βάσει πρωτότυπου τιμοκαταλόγου και πρωτότυπων αποδείξεων λιανικής (ημερήσιες ταινίες-καρούλια) που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Από τα παραπάνω αλλά και τα αναλυτικώς εκτεθέντα στην με αρ...../2023 «Έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος» φορολογικών ετών 2017-2018, φαίνεται ότι στην αξία 0,80€ των συνοδευτικών, ο έλεγχος ορθά δεν συμπεριέλαβε το κόστος ελαιολάδου, ψωμιού και κερασμάτων. [...].».

Επειδή, στις από 09/11/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΑΝΙΩΝ, έχουν αναλυθεί, αιτιολογημένα και με σαφήνεια, η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της αποκρυσταλλικής ύλης, σύμφωνα με τις οδηγίες των οικείων διατάξεων, ο τρόπος επιλογής του δείγματος ελέγχου ώστε να είναι αντιπροσωπευτικό του συνόλου καθώς ο υπολογισμός της μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./17-05-2023 απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΧΑΝΙΩΝ, κατόπιν σχετικής εισηγητικής έκθεσης.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα κεράσματα (γλυκό, τσικουδιά) που το κατάστημά της προσφέρει στον πελάτη, ούτε και το φαγητό που προσφέρεται στους εργαζόμενους κατά τη λήξη της βάρδιας, για το οποίο η επιχείρηση δεν εκδίδει μηδενικές αποδείξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής 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 απόκτησής 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) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών,

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

[...]

Ως «κανονική αξία» θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία» δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο τα κεράσματα και η δωρεάν διάθεση φαγητού στο προσωπικό, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι στην περίπτωση που η επιχείρηση της προσφεύγουσας διέθετε δωρεάν αγαθά της επιχείρησής της σε πελάτες για επιχειρηματικούς σκοπούς ή δωρεάν φαγητό σε εργαζόμενους δίχως να λαμβάνει αντίτιμο, θα έπρεπε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης, βάσει των οποίων θα απέδιδε ΦΠΑ προς το Δημόσιο. Ωστόσο, από τον έλεγχο, δεν προκύπτει να εκδόθηκαν και να καταχωρήθηκαν στα βιβλία - λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις σχετικά στοιχεία αυτοπαράδοσης, δεδομένου ότι η αγορά αυτών των εμπορευμάτων συμπεριλήφθηκε ήδη στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στο ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «[...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./17-05-2023 απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 09/11/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 και 2018, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ./15-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ./09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ./09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ./09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και δ) της υπ' αριθ./09-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Υπ' αριθ./09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης
26.588,75	26.588,75

Β. ΦΠΑ

- Υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Φ.Π.Α βάσει απόφασης
34.146,27	34.146,27

Φορολογικό Έτος 2018

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης
31.573,97	31.573,97

B. ΦΠΑ

- Υπ' αριθ. /09-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Φ.Π.Α βάσει απόφασης
23.647,01	23.647,01

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.