



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-04-2024

Αριθμός Απόφασης: 1018

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

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά : α) της με αριθμ./...../17-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ./17-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, γ) της με αριθμ./17-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ΚΦΔ φορ. Έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., 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 απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./17-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 29.604,72€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ ύψους 14.802,36€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.691,04€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 49.098,12€

Με την υπ' αριθμ./17-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 24.843,41€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58Α ΚΦΔ

ύψους 12.421,70€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 37.265,11€

Με την υπ' αριθμ./17-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορ. Έτους 2017 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 3.000,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- 1) Μη συμμόρφωση με τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται στις ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012, καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε από την επεξεργασία των ληφθέντων λογιστικών αρχείων (ηλεκτρονικά αρχεία *.txt), τα οποία αποτελούν αποθηκευμένα αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που δημιουργήθηκαν από τον φ.η.μ. ΕΑΦΔΣΣ-ΕΥΡ15004675 και εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη και είχαν αποθηκευτεί στους φακέλους με αριθ. 208 έως και 341 για το έτος 2017, ότι **ΔΕΝ** εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις των ΠΟΛ 1220/2012 & ΠΟΛ 1221/2012 καθώς ο εν λόγω φ.η.μ. – ΕΑΦΔΣΣ κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο δημιουργούσε μόνο τα ηλεκτρονικά αρχεία από a.txt, b.txt, & c.txt και **ΔΕΝ** δημιουργούσε τα ηλεκτρονικά αρχεία e.txt, d.txt & s.txt, όπως ορίζεται από τις ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012 για την ορθή λειτουργία των φ.η.μ. – ΕΑΦΔΣΣ. Το γεγονός αυτό συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014 – ΕΛΠ και της ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 4308/2014, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια και της παρ. 2 περ. στ' του ΚΦΔ, όπως ήταν σε ισχύ κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 500,00€.
- 2) Δεν διαφύλαξε, ως όφειλε όλα τα αντίγραφα (χειρόγραφα μπλοκ) από τα φορολογικά στοιχεία εσόδων – αποδείξεις παροχής υπηρεσιών –Α.Π.Υ. με αριθμηση ΑΠΥ 51 έως και ΑΠΥ 92 που εξέδωσε για τα έσοδα ύψους 6.393,81€ καθαρής αξίας, που πραγματοποίησε από την παροχή υπηρεσιών και **ΔΕΝ** διαφύλαξε ως όφειλε όλα τα φορολογικά στοιχεία εξόδων, που έλαβε για τις δαπάνες ύψους 467,77€ άνευ ΦΠΑ που πραγματοποίησε από την παροχή υπηρεσιών. Οι ανωτέρω παραβάσεις συνιστούν παράβαση των άρθρων 3,5,7,8 & 12 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ΚΦΔ. Το γεγονός αυτό επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και της παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ όπως ισχύει κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Για τις ανωτέρω παραβάσεις επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 2.500,00€

Ο προσφεύγων έχει ως κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου, ενώ ασκεί ως δευτερεύουσα δραστηριότητα τις υπηρεσίες εκμίσθωσης

μικρής διάρκειας δωματίων σπιτιών. Για την ελεγχόμενη περίοδο του έτους 2017 ήταν υπόχρεος σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2015.

Ο προσφεύγων υποβλήθηκε σε έλεγχο με την αριθμ./10-08-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορ. έτος 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.,

Από τον έλεγχο των δαπανών που πραγματοποίησε ο έλεγχος στον προσφεύγοντα για δαπάνες αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00€), προέκυψαν δύο περιπτώσεις αγοράς εμπορευμάτων (υγραέριο, εξοπλισμός), η εξόφληση των οποίων διενεργήθηκε χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής με βάση τα δικαιολογητικά στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα (τραπεζικές κινήσεις, παραστατικά τραπεζών). Οι διαφορές αυτές απεικονίζονται ως ακολούθως:

α/α	Αριθμ. Είδος φορολογικού στοιχείου	Εκδότης	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	/27-05-2017 τιμ. Πώλησης – Δ.Α.		870,97€	209,03€	1.080,00€
2	/01-06-2017 Τιμ. Πώλησης Δ.Α.		807,36€	193,77€	1001,13€
ΣΥΝΟΛΑ			1.678,33€	402,80€	2.081,13€

Ως εκ τούτου ο έλεγχος για το φορ. Έτος 2017 δεν αναγνώρισε από τις αγορές του προσφεύγοντα το ποσό των 1.678,33€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 23 περ. β' του ν. 4172/2013 και καταλόγισε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά.

Από τον έλεγχο των δαπανών μισθοδοσίας για το έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι η εξόφληση μέρους του συνόλου των καθαρών αμοιβών προς τους εργαζόμενους δεν πραγματοποιήθηκε είτε ολικά, είτε τμηματικά με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, σύμφωνα με τα δικαιολογητικά στοιχεία και έγγραφα που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα (τραπεζικές κινήσεις, παραστατικά τραπεζών). Συγκεκριμένα, το συνολικό ύψος των καθαρών αμοιβών προς τους εργαζόμενους για το έτος 2017, όπως απεικονίζεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων και μεταφέρθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις, ανέρχεται στο ποσό των 18.302,89€ και θα έπρεπε να εξοφληθεί προς τους εργαζόμενους για να αναγνωρισθεί η δαπάνη φορολογικά με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου

πληρωμής. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα στοιχεία για πληρωμές μισθοδοσίας με ηλεκτρονικό τρόπο εξόφλησης ύψους 6.676,98€, ενώ για το υπόλοιπο ποσό της δαπάνης για μισθοδοσία ύψους 11.625,91€ δεν προσκομίστηκαν και δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα στοιχεία προκειμένου να τεκμηριωθεί ο ηλεκτρονικός τρόπος εξόφλησης τους. Οι διαφορές αυτές απεικονίζονται ως ακολούθως:

α/α	ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	ΚΑΘΑΡΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΟΔΟΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
	A	B	Γ	Δ	E=A+Δ
1	22.772,54€	4.469,65€	18.302,89	6.039,48€	28.812,02€

Ως εκ τούτου ο έλεγχος για το φορ. έτος 2017 δεν αναγνώρισε δαπάνες που αφορούν τις αμοιβές (καθαρές αποδοχές) για τη μισθοδοσία των εργαζομένων που ανέρχονται στο ποσό των 11.625,91€, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013 και καταλόγισε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά.

Ο προσφεύγων για το φορ. έτος 2017 καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων έξοδα-δαπάνες καθαρής αξίας 467,77€ άνευ ΦΠΑ, τα οποία αφορούσαν τη δευτερεύουσα δραστηριότητά του, ήτοι την παροχή υπηρεσίας μίσθωσης δωματίων με μικρή διάρκεια. Το ποσό αυτό μεταφέρθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν είχε διαφυλάξει και δεν κατέστη εφικτό να επιδείξει στον έλεγχο τα αντίγραφα από τα φορολογικά στοιχεία εξόδων που έλαβε για τις δαπάνες ύψους 467,77€ που πραγματοποίησε από την παροχή υπηρεσιών.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ανωτέρω δαπάνες του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 22 περ. γ' του ν. 4172/2013 και καταλόγισε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά για το φορ. Έτος 2017.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατ' εφαρμογή του αρ. 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους με βάση τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι συντρέχει για τον ελεγχόμενο λόγος για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε ότι με βάση την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα για το φορ. έτος 2017, το δηλούμενο εισόδημα του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Πιο συγκεκριμένα, για τον προσφεύγοντα πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του αρ. 28 του ΚΦΔ, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, διότι το δηλούμενο εισόδημά του ανήλθε στο ύψος των 30,67€ (εισόδημα από μερίσματα – τόκους και δικαιώματα), αφού ο προσφεύγων δήλωσε ζημιές από την επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 35.760,85€, ενώ οι προσωπικές δαπάνες που πραγματοποίησε και δεν αφορούν δαπάνες της επιχείρησης είναι μεγαλύτερες από το δηλωθέν εισόδημα όπως προκύπτει ακολούθως;

ΕΤΟΣ 2017	
ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
30,67€ – ΤΟΚΟΙ – ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	105,00€ - ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟ ΚΒΚ4831
320,04€ ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ	1.696,11€ ΕΝΦΙΑ 2017
	81,63€ - ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2017
	529,00€ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΕΗ ΟΙΚΙΑΣ
	591,98€ - ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ (ΔΕΝ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ)
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 350,71€	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 3.003,72€

Επιπλέον, ο προσφεύγων φορολογήθηκε με προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων 8.072,44€ (αρ. 30-34 του ν. 4172/2013) σύμφωνα και με την από 08/05/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορ. Έτος 2017.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την απόφαση 1008/2020 της ΑΑΔΕ και των εγκυκλίων Ε.2015/2020, Ε.2016/2020, και λαμβάνοντας υπόψη τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της (επιχείρηση με πολλά έτη λειτουργίας, ζημιές σε συνεχόμενα φορολογικά έτη), επέλεξε να εφαρμόσει τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Προς επίρρωση των ανωτέρω συντάχθηκε το με αρ. πρωτ./28-07-2023 έγγραφο της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. με θέμα «Έγκριση εφαρμογής και επιλογής τεχνικής ελέγχου-άρθρο 4 της Α1008/2020», βάσει του οποίου εγκρίθηκε στις 28/07/2023 η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου από την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών με τις έμμεσες μεθόδους και με βάση τα οριζόμενα της υπ' αρ. Α1008/2020 απόφασης διοικητή ΑΑΔΕ και της Ε.2016/2020, τα έσοδα από εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίστηκαν ύψους 197.963,45€, συνιστούν τα τελικά έσοδα από εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου ότι είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα εμπορικής επιχειρηματικής δραστηριότητας ύψους 94.449,24€, για το ελεγχόμενο φορ. έτος 2017. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των εσόδων από εμπορική δραστηριότητα βάσει ελέγχου (197.963,45€) και των εσόδων από εμπορική δραστηριότητα βάσει δήλωσης (94.449,24€) ύψους 103.514,21€ αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ο έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου της αρχής των αναλογιών διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη εσόδων ύψους 103.514,21€ και προσδιόρισε τα αποτελέσματα για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ως ακολούθως;

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	197.963,45
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	6.393,81
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	204.357,26

Αγορές

Αγορές εμπορευμάτων	87.208,57
Σύνολο Αγορών	87.208,57

Κόστος πωληθέντων = 87.208,57 (απόθεμα έναρξης 0 + αγορές 87.208,57 – απόθεμα λήξης 0)

Έξοδα – Δαπάνες

Παροχές σε εργαζομένους	28.812,02
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	20.583,31
Σύνολο Εξόδων	49.395,33

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λογιστικός Προσδιορισμός

Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής δραστηριότητας	204.357,26
Μείον : Κόστος πωληθέντων	87.208,57
Μείον : Έξοδα – Δαπάνες Χρήσης (ΕΛΕΓΧΟΥ)	49.395,33
Πλέον : Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	0,00
Πλέον Λογιστικές διαφορές ελέγχου	13.772,01

(11.625,91€ λογιστική διαφορά από τη μισθοδοσία λόγω μη σύννομης εξόφλησης αρ. 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) + (1.678,33€ λογιστική διαφορά από δαπάνες άνω των 500,00€ αρ. 23 περ. β ν. 4172/2013) + (467,77 λογιστική διαφορά από δαπάνες λόγω μη ύπαρξης στοιχείων αρ. 22 περ. γ ν. 4172/2013)

Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό

81.525,37€ (ΚΕΡΔΟΣ)

Αντίστοιχα για τον ΦΠΑ;

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ	1/1/2017- 31/12/2017 Βάσει ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών – 13%	6.393,81
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	197.963,45
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	204.357,26
Φόρος εκροών – 13%	831,20
Φόρος εκροών – 24%	47.511,23
Σύνολο φόρου εκροών	48.342,43
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	95.562,87
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	95.562,87
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	17.491,10
Σύνολο φόρου εισροών (από 04/2015)	17.491,10
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	6.095,82
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	23.586,92
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	23.586,92
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	48.342,43
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 322	23.586,92
ΔΙΑΦΟΡΑ	24.843,41
ΤΕΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	87,90
ΠΟΣΟ που εκπίπτει	87,90
ΠΟΣΟ που επιστρέφεται	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	24.843,41
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00

Τελικό χρεωστικό	24.843,41
------------------	-----------

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ./05-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις οικείες Προσωρινές Πράξεις φόρων. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα στις 09/10/2023, προκειμένου να λάβει γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να καταθέσει τις απόψεις της ή τυχόν αντιρρήσεις, εφόσον το επιθυμούσε, εντός προθεσμίας 20 ημερών από την επίδοσή τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013. Ο προσφεύγων ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Καλή πίστη περί των συναλλαγών. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του κατά την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ότι στα περισσότερα πιάτα που προσφέρει στο κατάστημά του οι μερίδες είναι κατά πολύ μεγαλύτερες του μέσου όρου. Επιπλέον, ο έλεγχος δείχνοντας υπερβάλλοντα ζήλο προέβη σε φορολογικές αναμορφώσεις που ακόμα και αν τυπικά υφίσταται παράβαση, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης θα έπρεπε να δεχθεί τις συναλλαγές αυτές ως αληθείς δεχόμενος περαιτέρω την καλή του πίστη περί των συναλλαγών
2. Μη νόμιμος ο τρόπος ελέγχου, άλλως πλημμελής η χρήση της τεχνικής της αρχής των αναλογιών και, συνεπώς ελλιπής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με την τεχνική της αρχής των αναλογιών. Ο έλεγχος αν και δεν χαρακτήρισε τις παρατυπίες ως ικανές να οδηγήσουν σε απόρριψη των βιβλίων, πλην όμως προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά δυνάμει της εν λόγω χρησιμοποιούμενης τεχνικής, χωρίς να λαμβάνει υπόψη του τις πραγματικές συνθήκες της αγοράς και της επιχειρηματικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23 του ΚΦΔ: 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 αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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, σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ΚΦΔ: 1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για τις ελεγχόμενες χρήσεις: Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,[...]

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 περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με

το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.**

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣΤΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. **Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣΤΕ 2963/2013](#), [ΣΤΕ 1729/2013](#), [ΣΤΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).**

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....

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

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής....

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν

εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α)....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτη για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο

σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί υπερβάλλοντα ζήλου της φορολογικής αρχής, η οποία θα πρέπει να παραβλέπει τις τυπικές παραβάσεις ως άνευ ουσιαστικής σημασίας, κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο, ισχυρισμό (περί εσφαλμένης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και πλημμέλειας της έκθεσης ελέγχου):

Επειδή, στο άρθρο 64 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 σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 του ΚΦΔ: 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου § 5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης),

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 27§1 του ΚΦΔ: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 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** 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 με την Α 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορ. έτη από 1-1-2014 και μετά ως εξής: Άρθρο 3 - Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου](#) του ν. [4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).

2. [...]

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
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 την Ε 2015/2020: «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](#).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.[...]

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, με την **Α 1008/20-01-2020 (Β' 88)** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: **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 εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. [...] **Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού**

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, ακολούθως, 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.

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 δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω

ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα

αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. ...»

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για μη απόδειξη των προϋποθέσεων για τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αβάσιμος, διότι ο έλεγχος με την από 17-11-2023 έκθεση ελέγχου εισοδήματος απέδειξε ότι **το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 όπως διευκρινίσθηκαν με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/7-4-2014.** Επιπλέον, όπως αναφέρεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου στην απόφαση αυτή συνέβαλε και το γεγονός ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα για σειρά ετών εμφάνιζε ζημίες παρά το γεγονός ότι δραστηριοποιείται πολλά χρόνια στην περιοχή.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις διαπιστώσεις της από 17/11/2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ 15-36 προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψιν όλες τις αναγκαίες και προβλεπόμενες από τον νόμο συνθήκες προκειμένου να εφαρμοστεί νόμιμα η αρχή των αναλογιών. Επίσης έλαβε υπόψιν και τις ιδιαίτερες συνθήκες της επιχείρησης, όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στη σελ. 20: «Για τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης για κάθε αντιπροσωπευτικό είδος χωρίς ΦΠΑ, ο έλεγχος έλαβε υπόψη, την τιμή των ειδών, όπως αναγράφονται στον τιμοκατάλογο της ελεγχόμενης για το 2017, στα φορολογικά στοιχεία εσόδων που εκδόθηκαν καθώς και στα στοιχεία που παρασχέθηκαν στον έλεγχο από την ελεγχόμενη», ενώ στη σελ 24 αναφέρεται ότι : «Επιπλέον η ελεγχόμενη επιχείρηση δήλωσε στον έλεγχο ότι σε κάθε προσφερόμενο είδος που σερβίρει στους πελάτες της περιλαμβάνονται και διάφορα συνοδευτικά είδη, όπως πατάτες τηγανιτές ή πατάτες φούρνου, ρύζι, αλοιφές, (τζατζίκι, τυροσαλάτα, κ.λ.π.) λαχανικά (μαρούλι, ντομάτα, κρεμμύδι κ.λ.π.), τα οποία όπως δήλωσε προσαυξάνουν το κόστος

ανά μερίδα του κάθε προσφερόμενου είδους. Ο έλεγχος δεχόμενος του ισχυρισμούς του προσφεύγοντα σχετικά με τη διάθεση συνοδευτικών ειδών στα περιγραφόμενα είδη που σερβίρει προσδιόρισε το κόστος αυτών σε 0,30€ ανά μερίδα και προσαύξησε τη μέση σταθμισμένη τιμή αγοράς για κάθε είδος με το ποσό των 0,30€ που αφορά το κόστος από τα συνοδευτικά είδη». Περαιτέρω ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντα, τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας (εποχιακή λειτουργία), τις συνθήκες απώλειας προϊόντων και ειδών λόγω ευπάθειας και περιορισμένου χρόνου διατήρησης και συντήρησης αυτών, απώλεια βάρους ά ύλης λόγω μαγειρέματος, απόψυξης κ.ο.κ. αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% στα ποτά, 20% στα κρεατικά και 30% στα ψαρικά αντιστοίχως, διαμορφώνοντας τις τελικές μέσες αναλογίες της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις υπέρμετρες σε βάρος μερίδες του δεν ευσταθεί, διότι όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε το βάρος των ποσοτήτων κρέατος ή ψαριού ανά μερίδα με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε ο ίδιος ο προσφεύγων και αυτό είναι φανερό κατά τον υπολογισμό του μέσου σταθμικού κόστους όπως αυτό υπολογίστηκε από τον έλεγχο και αποτυπώνεται στην από 17-11-2023 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος,

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες. Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Τέλος, επειδή η πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ΚΦΔ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 προσβάλλεται, χωρίς να αναφέρονται συγκεκριμένοι λόγοι και ισχυρισμοί που να δικαιολογούν τη συμπερίληψή της στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./20-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ./17-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	29.604,72€	29.604,72€
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ	14.802,36€	14.802,36€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.691,04€	4.691,04€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	49.098,12€	49.098,12€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ:

Με την υπ' αριθμ./17-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	24.843,41€	24.843,41€
Πρόστιμο του αρ. 58Α ΚΦΔ	12.421,70€	12.421,70€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.265,11€	37.265,11€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΚΦΔ

Με την αριθμ./17-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ΚΦΔ

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
---------------	--------------------

3.000,00€	3.000,00€
-----------	-----------

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.