



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 3.2.2025

Αριθμός απόφασης: 186

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **6.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά

- Της υπ' αριθ. /5.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2018, και

- Της υπ' αριθ. /5.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Πατρών για τη φορολογική περίοδο 1.10.2018-31.12.2018.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 6.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/5.9.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 39.441,84 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 19.720,92 €.

Με τη με αριθμό/5.9.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.10.2018-31.12.2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 90.987,81 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 45.033,48 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 5.9.2024 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών που συντάχθηκαν βάσει της αρ./2023 εντολής ελέγχου. Η προσφεύγουσα έχει αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες με, τηρεί διπλογραφικά βιβλία, και στο κρινόμενο φορολογικό έτος δήλωσε καθαρό αποτέλεσμα χρήσης ζημιές ύψους 310.184,00 €.

Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους, και ειδικότερα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών βάσει της αρ./27.5.2024 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. α, β & γ της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και μη προσκόμιση λογιστικών αρχείων, όπως αναλύονται στις ανωτέρω εκθέσεις καθώς και στην από 5.9.2024 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Πατρών).

Βάσει των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν με έμμεσες μεθόδους ανήλθαν στα 820.645,37 €, έναντι 394.331,87 € βάσει δήλωσης.

Βάσει των γενικών διατάξεων τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στα 403.031,80 € ήτοι 394.331,87 € βάσει δήλωσης πλέον αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλη συνολικής καθαρής αξίας 8.699,93 €, και συγκεκριμένα (i) ποσό ύψους 3.830,16 € που αφορά μη έκδοση 3 τουλάχιστον φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις προϊόντων συνολικής καθαρής αξίας 3.830,16 € (Φ.Π.Α. 920,85 €), και ποσό ύψους 4.869,77 € που αφορά την απόκλιση των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων (394.331,87 €) από τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές (399.201,64 €).

Τελικά έσοδα βάσει ελέγχου συνιστούν τα έσοδα που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες μεθόδους ύψους 820.645,37 € δεδομένου ότι είναι υψηλότερα από τα δηλωθέντα έσοδα (394.331,87 €) και τα έσοδα που προσδιορίστηκαν με βάση τις γενικές διατάξεις 403.031,80 €. Συνεπώς προέκυψε αποκρυσβείσα ύλη ύψους 426.313,50 €.

Περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ύψους 95.911,64 €:

(i) δαπάνες ύψους 14.918,40 € που δεν είναι καταχωρισμένες στα βιβλία,

- (ii) δαπάνες ύψους 16.056,33 € που αφορούν φορολογικά στοιχεία άνω των 500,00 € για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, και
- (iii) δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 62.858,02 € για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.
- γ. αποσβέσεις ύψους 2.078,89 € καθώς βάσει μητρώου παγίων οι αποσβέσεις ανήλθαν στα 6.113,97 € ενώ στο Ε3 είχε δηλωθεί ποσό ύψους 8.192,86 €

Με βάση τα προσδιορισθέντα με τις έμμεσες μεθόδους έσοδα και λαμβάνοντας υπόψη τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου διενεργήθηκε ο υπό κρίση διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος και εκδόθηκε η με αριθμό/5.9.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Στη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω προσδιορισθέντα με τις έμμεσες μεθόδους έσοδα. Επιπροσθέτως, δεν αναγνωρίστηκε φόρος εισροών ύψους 1.187,55 € για δαπάνες καυσίμων ύψους 4.948,12 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμό/5.9.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.10.2018-31.12.2018.

Επισημαίνεται ότι εκτός των ανωτέρω προσβαλλομένων πράξεων, έχουν εκδοθεί οι κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 57 του ν. 5104/2024, βάσει της από 5.9.2024 έκθεσης ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. Πατρών, οι οποίες δεν προβάλλονται με την παρούσα προσφυγή ούτε έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά των εν λόγω πράξεων μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης (όπως αυτό προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας) με συνέπεια να έχουν καταστεί οριστικές:

α. η αρ./5.9.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. Πατρών φορολογικού έτους 2018 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 καθώς δεν τηρήθηκε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, δεδομένου ότι (i) από έρευνα στο βιβλίο της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι δεν συμφωνεί το άθροισμα των κινήσεων του ισοζυγίου μετά από τα κλεισίματα με το ημερολόγιο μετά από κλεισίματα που απεστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, (ii) δεν συμφωνούν τα σύνολα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών όλων των απεσταλμένων ισοζυγίων (πριν ή μετά από το κλείσιμο) με τα σύνολα των δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων, τεταρτοβάθμιων λογαριασμών, (iii) το ισοζύγιο μετά από τα κλεισίματα που απεστάλη περιλαμβάνει λογαριασμούς από την ομάδα 1 έως την ομάδα 5 (λογαριασμό 55.00) και όχι τους υπόλοιπους λογαριασμούς, και (iv) δεν είναι δυνατή η εξαγωγή των αρχείων txt από τους εν χρήσει ΦΗΜ ούτε η προσφεύγουσα τήρησε αρχεία αντιγράφων ασφαλείας και συνεπώς δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για την ύπαρξη των συγκεκριμένων λογιστικών αρχείων. Τα εν λόγω αρχεία δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο (ούτε περαιτέρω οι αναλυτικές κινήσεις POS, οι αναλυτικές καταστάσεις συστημάτων παραγγελιοληψίας κ.α.) κατόπιν των αρ./11.4.2024 και/29.4.2024 σχετικών προσκλήσεων. Άλλωστε, για την ανωτέρω παράβαση μη τήρησης λογιστικών αρχείων txt και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν ο Φ.Η.Μ. με αριθμό Μητρώου ο οποίος τέθηκε σε λειτουργία την 19-09-2016 και ο Φ.Η.Μ. με αριθμό

Μητρώου ο οποίος τέθηκε σε λειτουργία την 14-09-2018 εκδόθηκε ο υπ' αριθμ. /2-7-2021 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 54 Ε παρ.1 περ.β. ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 ποσού 212.668,35€ =53.167,09 € Χ 4 έτη (2017, 2018, 2019, 2020) /20-09-2021. Κατά της ανωτέρω πράξης ασκήθηκε η αρ. /20-09-2021 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με την /17.1.2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας (κατά της οποίας έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή και η υπόθεση εκκρεμεί στα διοικητικά δικαστήρια).

β. η αρ. /5.9.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. Πατρών με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 καθώς κατόπιν αντιπαραβολής των δεδομένων από τα τιμολόγια των ηλεκτρονικών πλατφορμών παραγγελίας φαγητού με τα δεδομένα των βιβλίων διαπιστώθηκε η μη έκδοση τουλάχιστον 3 φορολογικών στοιχείων αξίας εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 3.830,16 € πλέον ΦΠΑ ύψους 920,85 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση της υπ' αριθ. /5.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αριθ. /5.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη η εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εμμέσων μεθόδων ελέγχου.
2. Πλημμελής και εσφαλμένη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών. Οι ποσότητες των υλικών που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα στην πώληση της πίτας με κρέας υπερβαίνουν κατά πολύ τον μέσο όρο παρόμοιων επιχειρήσεων. Δεν συνυπολογίστηκε επαρκής φύρα.
3. Πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους. Κατόπιν της εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, εσφαλμένα προστέθηκαν οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου στα προσδιορισθέντα κέρδη. οι λογιστικές διαφορές προστίθενται μόνο στον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις.
4. Η λογιστική διαφορά των 14.918,40 € αφορά δαπάνη ενοικίων. Η μη καταχώριση στα βιβλία δεν συνεπάγεται αυτόματα ότι δεν έγινε προς το συμφέρον της επιχείρησης.
5. Για τη λογιστική διαφορά των δαπανών άνω των 500,00 € συνολικού ύψους 16.056,33 € λόγω μη προσκόμισης αποδεικτικών εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχουν προσκομιστεί στον έλεγχο τα σχετικά στοιχεία που αποδεικνύουν την εξόφληση με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής
6. Για τη λογιστική διαφορά των δαπανών μισθοδοσίας συνολικού ύψους 62.858,02 € η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε καθώς προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 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 υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 5104/2013: «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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου..»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου 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 Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013': «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν

δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του 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 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

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

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

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

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 με θέμα 'Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)':

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία 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.Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.....

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..

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

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Ε. Λοιπά θέματα
Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ...ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα

τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4308/2014: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους,

σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

.....10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, το εισόδημα της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε με έμμεσες μεθόδους, και ειδικότερα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών βάσει της αρ./27.5.2024 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών δεδομένου ότι:

α. στο υπό κρίση φορολογικό έτος δεν τηρήθηκε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, όπως αυτό προκύπτει από τις διαπιστώσεις της από 5.9.2024 έκθεσης ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. Πατρών, βάσει της οποίας εκδόθηκε η αρ./5.9.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. Πατρών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024. Η εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου δεν προβάλλεται με την παρούσα προσφυγή ούτε έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά αυτής μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης.

β. στο υπό κρίση φορολογικό έτος υφίσταται διαπιστωμένη παράβαση μη έκδοσης τουλάχιστον 3 φορολογικών στοιχείων αξίας εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 3.830,16 € πλέον ΦΠΑ ύψους 920,85 €, όπως αυτό προκύπτει από τις διαπιστώσεις της από 5.9.2024 έκθεσης ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. Πατρών, βάσει της οποίας εκδόθηκε η αρ./5.9.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. Πατρών με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024. Η εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου δεν προβάλλεται με την παρούσα προσφυγή ούτε έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά αυτής μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης.

γ. δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία που ζητήθηκαν με τις αρ./11.4.2024 και/29.4.2024 προσκλήσεις (αρχεία txt από τους εν χρήσει ΦΗΜ, οι αναλυτικές κινήσεις POS, οι αναλυτικές καταστάσεις συστημάτων παραγγελιοληψίας κ.α.).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. α, β & γ της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για εφαρμογής των εμμέσων μεθόδων προσδιορισμού εισοδήματος και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, ως προς την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι έχουν ληφθεί υπόψη το στοιχείο της επιχείρησης και ειδικότερα οι τιμοκατάλογοι της επιχείρησης, οι αγορές εμπορευμάτων, τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, και στοιχεία τρίτων που αφορούν την επιχείρηση, όπως η αναλυτική κατάσταση πωληθέντων ειδών του βασικού προμηθευτή της ελεγχόμενης, και δειγματοληπτικά στοιχεία αγορών από άλλους προμηθευτές, καθώς και συγκριτικά στοιχεία από τρίτες ομοειδείς επιχειρήσεις. Κατόπιν της συνδυαστικής αξιολόγησης και επεξεργασίας τους, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, κατ' εφαρμογή της Ε.2016/2020.

Για την εύρεση της αναλογίας καθαρής τιμής πώλησης της τιμής αγοράς / παρασκευής μερίδων φαγητού, ο έλεγχος υπολόγισε σταθμισμένα τη «συμμετοχή» του κάθε πιάτου (λαμβάνοντας υπόψη αντιπροσωπευτικά πωλούμενα είδη) στα ακαθόριστα έσοδα της επιχείρησης, και προχώρησε σε κάποιες παραδοχές λαμβάνοντας υπόψη την 2-7-2009 αγορανομική διάταξη του Υπουργού Ανάπτυξης, τα διδάγματα της κοινής πείρας, στοιχεία από το διαδίκτυο όπως και στοιχεία άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε σχετική πρόσκληση και δεν προσκόμισε στοιχεία για το σύνολο των υλικών και των ποσοτήτων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή των πιάτων και δεν παρασχέθηκαν σχετικές διευκρινίσεις. Ο έλεγχος υπολόγισε τις μέσες πωλούμενες ποσότητες γύρου κοτόπουλου, χοιρινού και μπιφτεκιών, παίρνοντας ως δεδομένη φύρα ποσοστού 30% για πιάτο με γύρο, ενώ υπολογίστηκε και επιπλέον φύρα για το σύνολο των πιάτων που θεωρήθηκαν αντιπροσωπευτικά ως προς τη συμμετοχή τους στα ακαθάριστα έσοδα με το σκεπτικό ότι πρόκειται για ευπαθή προϊόντα και ότι πολλά από αυτά μένουν αδιάθετα. Στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος έλαβε υπόψη το γεγονός ότι α. οι προσφερόμενες μερίδες της προσφεύγουσας είναι μεγαλύτερες από την αγορανομική διάταξη, β. οι περιεχόμενες πατάτες στο πιάτο είναι ολόκληρη μερίδα αντί μισή, γ. από το αγορασθέντα σουβλάκια κοτόπουλου που είναι και των 100 γρ. και των 90 γρ, λήφθηκε υπόψη ότι είναι όλα των 100 γρ, δ. το συνοδευτικό υλικό των πιάτων (πατάτες, κρεμμύδια, ντομάτες, σως, λάδι, καρυκεύματα) καταλαμβάνουν μόνο το 10% της αξίας των υπόλοιπων υλικών του προσφερόμενου πιάτου αντισταθμίζοντας την αντικειμενική δυσκολία υπολογισμού του κόστους αυτών των υλικών, και ε. ως προς το συνοδευτικό υλικό στις πίτες (τυλιχτά) λήφθηκε υπόψη το 1/3 των ποσοτήτων που αναφέρονται ως ποσότητα μερίδας στην ανωτέρω αγορανομική διάταξη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι είναι πλημμελής και εσφαλμένη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, ότι δεν συνυπολογίστηκε από τον έλεγχο επαρκής φύρα, και ότι δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο το μέγεθος των προσφερόμενων μερίδων, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους με την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών, καθώς προστέθηκαν οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου στα προσδιορισθέντα με την έμμεση μέθοδο κέρδη.

Ωστόσο, κατά τα οριζόμενα με την Α.1008/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και σε εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων, με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών, που εφαρμόστηκε στην υπό κρίση περίπτωση, προσδιορίστηκαν βάσει αναλογιών τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (και αντίστοιχα οι εκροές στο ΦΠΑ) και όχι τα κέρδη. Ως τελικά έσοδα βάσει ελέγχου λήφθηκαν υπόψη τα έσοδα που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες μεθόδους ύψους 820.645,37 € (δεδομένου ότι είναι υψηλότερα από τα δηλωθέντα έσοδα 394.331,87 € και τα έσοδα που προσδιορίστηκαν με βάση τις γενικές διατάξεις 403.031,80 €).

Συνεπώς προέκυψε αποκρυβείσα ύλη ύψους 426.313,50 €. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις δηλωθείσες ζημιές χρήσης προσθέτοντας την εν λόγω αποκρυβείσα ύλη, και λαμβάνοντας υπόψη και τις λογιστικές διαφορές, όπως αναλύονται εκτενώς στην έκθεση ελέγχου, προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου ύψους 136.006,35 €.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τη λογιστική διαφορά των 14.918,40 € για την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά δαπάνη ενοικίου της επιχείρησης, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος δεν προσκομίστηκαν μισθωτήρια με μισθώτρια την προσφεύγουσα, και σε κάθε περίπτωση οι εν λόγω δαπάνες δεν έχουν καταχωριστεί στα βιβλία της, και συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, όσον αφορά τη λογιστική διαφορά των δαπανών άνω των 500,00 € συνολικού ύψους 16.056,33 € καθώς και των δαπανών μισθοδοσίας συνολικού ύψους 62.858,02 € για τα οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι την εξόφλησή τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής αποδεικνύεται από τα σχετικά στοιχεία που έχουν προσκομιστεί στον έλεγχο.

Επί των εν λόγω προσκομισθέντων στοιχείων ο έλεγχος έχει λάβει θέση και κρίθηκε αιτιολογημένα ότι δεν αποδεικνύεται εξόφλησή αυτών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως εκτενώς αναλύεται στη έκθεση ελέγχου εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Πατρών. Με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία που να αποδεικνύουν εξόφλησή αυτών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Περαιτέρω, ως προς τις δαπάνες μισθοδοσίας η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται την αρχική και την τροποποιητική υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2018 με την κατάσταση αναμόρφωσης, επικαλούμενη ότι με την τροποποιητική δήλωση αφαίρεσε από τον κωδ. 2003 της κατάστασης αναμόρφωσης 'μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ. γ' άρθρου 23)' ποσό ύψους 78.799,12 € που είχε καταχωριστεί με την αρχική δήλωση. Ωστόσο, η ως άνω τροποποίηση αφορά την αναμόρφωση των ασφαλιστικών εισφορών και όχι των δαπανών μισθοδοσίας.

Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **6.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση των αρ./5.9.2024 προσβαλλομένων πράξεων.

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

- Η υπ' αριθ./5.9.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	39.441,84
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	19.720,92
Σύνολο για καταβολή	59.162,76

- Η υπ' αριθ./5.9.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	90.987,81
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	45.033,48
Σύνολο για καταβολή	136.021,29
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	11.346,24

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

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.