



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/03/2025

Αριθμός απόφασης: 349

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 07/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ. /07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής

προστίμου φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ./07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018, της υπ' αριθμ./07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 και της με αριθμό/07-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.5104/2024 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του Καστοριάς.

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

Επί της από 07/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 37.996,64 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 18.998,32 € και ειδικής εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.350,33 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **63.345,29 €**.

2. Με την με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 59.564,58 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 29.782,29 € και ειδικής εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.726,81 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **100.073,68 €**.

3. Με την με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 21.056,82 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 10.528,42 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **31.585,24 €**, ενώ δεν αναγνωρίστηκε ποσό για έκπτωση ποσού 2.992,13 €.

4. Με την με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 14.809,16 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 7.404,59 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **22.213,75 €**.

5. Με την με αριθμό/07-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, διότι δε διαφύλαξε τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), τους φορολογικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 2 του Ν.5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./30-04-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2018 και 2019 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «.....».

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές :

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2018		
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
Αγορές Εμπορευμάτων άνω των 500,00€ χωρίς τραπεζική εξόφληση		45.694,13 €
Αγορές μη εκπιπτόμενες του άρθρου 22 του Ν.4172/2013		15.120,69 €
Πιστωτικά τιμολόγια που καταχωρήθηκαν ως αγορές		82,19 €
ΣΥΝΟΛΟ		60.897,01 €

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 2019		
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
Αγορές Εμπορευμάτων άνω των 500,00€ χωρίς τραπεζική εξόφληση		81.474,33 €
Αγορές μη εκπιπτόμενες του άρθρου 22 του Ν.4172/2013		52,65 €
ΣΥΝΟΛΟ		81.526,98 €

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπου διαπιστώθηκε ότι συντρέχει η προϋπόθεση προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντα, με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους προσδιορισμού εισοδήματος διότι :

- το φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα στις 25.11.2018, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο με Φ.Π.Α., για το οποίο του επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€ σύμφωνα με την με αρ./2019 Α.Ε.Π.
- το φορολογικό έτος 2019 και συγκεκριμένα στις 22.04.2019, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο με Φ.Π.Α. για το οποίο επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00€ σύμφωνα με την με αρ./2019 Α.Ε.Π.
- ο προσφεύγων δεν προσκόμισε : α) τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης και τις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης για την ελεγχόμενη περίοδο, καθώς επίσης και τα εκδοθέντα «Ζ» του με αρ. μητρώου φορολογικού μηχανισμού για το διάστημα από 01.01.2018 έως 13.01.2019 και β) τα φορολογικά στοιχεία εξόδων – δαπανών για το φορολογικό έτος 2018, με εξαίρεση τα φορολογικά παραστατικά του

παραρτήματος 1 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ενώ από τον έλεγχο των παραστατικών εξόδων - δαπανών που διενεργήθηκε για τον μήνα Δεκέμβριο 2019, διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα παραστατικά του πίνακα 6.2.2.2.A της ως άνω έκθεσης ελέγχου.

- το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφάρμοσε τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Λαμβάνοντας υπόψη τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από τον προσφεύγοντα, τα στοιχεία που συνέλεξε από τρίτους και το με αρ.πρωτ./16-09-2024 υπόμνημά του, με το οποίο έγιναν εν μέρει δεκτές οι απόψεις του επί του επιδοθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα ύψους 186.115,12 € για το φορολογικό έτος 2018 και ακαθάριστα έσοδα ύψους 221.005,12 € για το φορολογικό έτος 2019, ενώ παράλληλα, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου. Επιπλέον καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 για τη μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων και φορολογικών μηνμών των ηλεκτρονικών μηχανισμών της επιχείρησής του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος :

1. Εσφαλμένα πορίσματα του ελέγχου σχετικά με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, απόρριψη δαπανών, απόρριψη αιτιολογίας πιστώσεων.
2. Εσφαλμένα πορίσματα του ελέγχου σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των δαπανών 500,00 € και άνω.
3. Πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου και ως προς την αποδοχή των προσκομισθέντων εκ μέρους του στοιχείων.

Ως προς το πρώτο ισχυρισμό περί μη αναγνώρισης αγορών βάσει προσκομισθέντων στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή στο άρθρο 83 παρ. 31 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «31. Με απόφαση του Διοικητή: α) ...β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το

ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα,...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024: «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, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση 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», ορίζονται τα εξής :

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν :

- α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας.
- β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. ...

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2016/31.01.2020** εγκύκλιο 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)» διευκρινίστηκε ότι:

« Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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:

....Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας . Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα καταλήγει σε συμπεράσματα σχετικά με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και απόρριψης δαπανών, διότι ο ίδιος προσκόμισε τα κάτωθι παραστατικά αγορών που όμως δεν λήφθηκαν υπόψη :

- «.....» με Α.Φ.Μ., αριθμός παραστατικών 101
- «.....» με Α.Φ.Μ., αριθμός παραστατικών 10
- «..... με Α.Φ.Μ., αριθμός παραστατικών 342
- Α.Ε.Β.Ε.» με Α.Φ.Μ., αριθμός παραστατικών 214
- με Α.Φ.Μ.», αριθμός παραστατικών 12
- «.....» με Α.Φ.Μ. αριθμός παραστατικών 169
- «.....» με Α.Φ.Μ., αριθμός παραστατικών 89
- «.....» με Α.Φ.Μ., αριθμός παραστατικών 93
- «.....» με Α.Φ.Μ....., αριθμός παραστατικών 56

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 07/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία φορολογικού έτους 2018 και οι επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ..... και «.....» με Α.Φ.Μ.δεν ανταποκρίθηκαν στις με αρ. πρωτ...../2024 και/2024 προσκλήσεις του ελέγχου με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην διαθέτει στοιχεία ως προς την πραγματική ποσότητα κρεάτων που η ελεγχόμενη προμηθεύτηκε την κρινόμενη φορολογική περίοδο. Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τα έσοδα με την μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίστηκε στις αγορές που διενήργησε η ελεγχόμενη σε πίτες και ψωμάκια, με βάση τα στοιχεία που έλαβε από τις κατωτέρω προμηθεύτριες επιχειρήσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω προμηθεύτριες :

- «.....» με Α.Φ.Μ.,
- «.....» με Α.Φ.Μ.
- «..... με Α.Φ.Μ.
- «.....» με Α.Φ.Μ.
- «.....»

Για το λόγο αυτό, στις αγορές – δαπάνες χρήσης 2018, για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, δεν συμπεριλαμβάνονται οι αγορές των ειδών πίτες -ψωμάκια που πραγματοποίησε ο προσφεύγων από τις ανωτέρω προμηθεύτριες επιχειρήσεις. Μάλιστα, κατόπιν του με αρ. πρωτ./16-09-2024 υπομνήματος του προσφεύγοντα, ο έλεγχος πλέον των ανωτέρω, αναγνωρίζει προς έκπτωση και τις αγορές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων από την προμηθεύτρια επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.», για τη χρήση 2018 με αποτέλεσμα οι

αγορές εμπορευμάτων που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 να μειωθούν από το ποσό των 119.931,36 €, που αρχικά προσδιόρισε ο έλεγχος, στο ποσό των 15.120,69€. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αναγνώρισης δαπανών τυγχάνει απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη αναγνώρισης δαπανών άνω των 500,00 €

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. [...]

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«...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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες 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 εισοδήματός 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, 1729/2013, 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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα

τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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:**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.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας..... ».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ1216/2014 :

«4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των **€500**, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να

αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, **προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»**

Επειδή σύμφωνα με την 07/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Καστοριάς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση παραστατικά αγορών που εκδόθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία “..... - ΑΦΜ” για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, αξίας άνω των 500,00 € έκαστο και συνολικής αξίας 45.694,13 € και για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019 αξίας άνω των 500,00 € έκαστο και συνολικής αξίας 81.474,33 € διότι δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των παραστατικών αυτών γινόταν τμηματικά μέσω τραπεζής, γεγονός που αποδεικνύεται από το σύνολο των καταθέσεων του στο ταμείο της Τράπεζας και από τη τηρούμενη καρτέλα του προμηθευτή, ωστόσο ο έλεγχος δεν τα έλαβε υπόψη του.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο της φορολογικής αρχής 137 τραπεζικές αποδείξεις που αφορούσαν σε καταθέσεις **μετρητών** και οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από εκπροσώπους της προμηθεύτριας επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. σε τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας εταιρείας, ενώ στις «Λεπτομέρειες» των εν λόγω συναλλαγών αναφέρουν τα στοιχεία του προσφεύγοντα. Από τα παραπάνω, αποδεικνύεται ότι η εξόφληση των συναλλαγών του προσφεύγοντα, προς την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. δεν διενεργήθηκαν με τραπεζική εξόφληση από τον ίδιο, αλλά με την καταβολή μετρητών, τα οποία στην συνέχεια η προμηθεύτρια επιχείρηση τα κατέθεσε στον

λογαριασμό της. Η ανωτέρω διαπίστωση, προκύπτει και από την καρτέλα πελάτη που απέστειλε στον έλεγχο η ανωτέρω προμηθεύτρια επιχείρηση. Ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει λόγους ανωτέρας βίας για την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών με την προμηθεύτρια εταιρεία με μετρητά, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 8 της ΠΟΛ1216/2014.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τον παρακάτω πίνακα που αφορούσε στοιχεία τραπεζικών μεταφορών από τον λογαριασμό όψεως (του προσφεύγοντα) με αρ της Τράπεζας Πειραιώς της τον εμπορικό λογαριασμό με αρ. της προμηθεύτριας επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

ΤΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Πίστωση	Προοδ. Χρέωση	Προοδ. Πίστωση	Υπόλοιπο	
05/01/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 04/01/2018	1.100,00	6.256,76	2.500,00	3.756,76
12/01/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 10/01/2018	1.300,00	7.584,09	5.000,00	2.584,09
20/01/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 19/01/2018	500,00	8.768,36	6.300,00	2.468,36
31/01/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 31/01/2018	500,00	11.271,02	7.300,00	3.971,02
26/02/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 21/02/2018	300,00	15.613,97	11.300,00	4.313,97
06/04/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 04/04/2018	300,00	22.744,94	17.223,80	5.521,14
17/04/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 13/04/2018	500,00	25.219,38	18.823,80	6.395,58
28/12/2018	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 28/12/2018	1.050,00	81.106,69	72.604,35	8.502,34
03/01/2019	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 03/01/2019	1.050,00	82.027,86	74.754,35	7.273,51
11/01/2019	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 11/01/2019	500,00	84.454,37	77.954,35	6.500,02
15/01/2019	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 15/01/2019	450,00	84.814,51	78.404,35	6.410,16
04/12/2019	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 04/12/2019	490,00	168.007,33	160.354,73	7.652,60
16/12/2019	Απόδειξη Κατάθεση	είσπραξης 16/12/2019	265,00	171.138,99	162.409,73	8.669,26

Με της ανωτέρω τραπεζικές μεταφορές, καθώς και με περιοδικές καταβολές μετρητών στην προμηθεύτρια επιχείρηση, ο προσφεύγων εξοφλούσε τα προοδευτικά του υπόλοιπα της την προμηθεύτρια επιχείρηση, της και ο της ο προσφεύγων ισχυρίζεται στην ενδικοφανή προσφυγή του. Συνεπώς, οι ανωτέρω τραπεζικές καταβολές, δεν αφορούν αποκλειστικά εξοφλήσεις συναλλαγών καθαρής αξίας άνω των 500,00€,

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν τα λογιστικά υπόλοιπα της ημερομηνίες που ο προσφεύγων διενήργησε της ανωτέρω τραπεζικές μεταφορές της την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....», σε συνδυασμό με τα στοιχεία της καρτέλας πελάτη που έλαβε από την προαναφερόμενη προμηθεύτρια επιχείρηση για την ελεγχόμενη περίοδο, προσδιόρισε ποιες από της ανωτέρω τραπεζικές μεταφορές αφορούν σε τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500,00€, καθώς και το ποσό από κάθε τιμολόγιο που εξοφλήθηκε με τον ανωτέρω τρόπο.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ			ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΕΩΝ		
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΜΕΙΚΤΗ ΑΞΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ
4/1/2018	1.830,71 €	5/1/2018	1.300,00 €	573,75 €
4/1/2018	1.830,71 €	12/1/2018	500,00 €	43,24 €
9/1/2018	935,78 €	20/1/2018	500,00 €	392,54 €
30/1/2018	1.005,21 €	31/1/2018	300,00 €	180,84 €
6/3/2018	694,28 €	26/2/2018	300,00 €	394,28 €
16/3/2018	939,17 €	6/4/2018	500,00 €	315,07 €
14/12/2018	1.074,35 €	17/4/2018	1.050,00 €	1.025,07 €
18/12/2018	1.331,05 €	20/12/2018	1.050,00 €	434,66 €
21/12/2018	2.812,61 €	3/1/2019	1.050,00 €	615,34 €
24/12/2018	1.002,41 €	11/1/2019	500,00 €	500,00 €
24/12/2018	1.002,41 €	11/1/2019	450,00 €	203,40 €
28/12/2018	2.924,31 €	15/1/2019	450,00 €	221,97 €
ΣΥΝΟΛΟ εξοφλήσεων έτους 2018					4.900,16 €
1/11/2019	781,37 €	4/12/2019	490,00 €	219,99 €
8/11/2019	785,58 €	16/12/2019	265,00 €	220,83 €
12/11/2019	787,11 €	16/12/2019	265,00 €	44,17 €
ΣΥΝΟΛΟ εξοφλήσεων έτους 2019					484,99 €

Από τα στοιχεία του ανωτέρω πίνακα, προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία εξόφληση δαπάνης άνω των 500,00 ευρώ με τραπεζικό μέσω πληρωμής, αλλά ούτε και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτει κάποια διασύνδεση μεταξύ των τραπεζικών καταθέσεων και της εξόφλησης συγκεκριμένων τιμολογίων. Συνεπώς ο έλεγχος απέδειξε ότι οι επίμαχες συναλλαγές άνω των 500,00 € του προσφεύγοντα με την προμηθεύτρια «.....» δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτός.

Ως της τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε θεωρητική παραδοχή προσαύξεσης των πωλήσεων, χωρίς να τεκμηριώνει και να αιτιολογεί το συμπέρασμά του στηριζόμενος σε πραγματικά δεδομένα και περιστατικά.

Επειδή, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση της γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Επειδή οι έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού τον φορολογητέου εισοδήματος είναι εφαρμοστέες διεθνώς από της φορολογικές διοικήσεις της περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από

τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με της εν λόγω μεθόδους οι οποίες λειτουργούν με βάση της γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές, προκειμένου να εξάγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έλαβε υπόψη τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα, της πληροφορίες που έλαβε από τρίτους και τέλος της πληροφορίες που ο της ο προσφεύγων έδωσε (ποσότητες μεριδίων κρέατος σε γραμμάρια, τιμοκατάλογος, ποσοστά πωλήσεων ανά κατηγορία εδεσμάτων κλπ), ως όφειλε, στον φορολογικό έλεγχο και κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, ο έλεγχος εφάρμοσε τη σχέση της τιμής πώλησης της το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών με κρίσιμα στοιχεία που ο της ο προσφεύγων παρείχε στον έλεγχο και που ο έλεγχος υιοθέτησε χωρίς καμία τροποποίηση της.

Επειδή εν προκειμένω, ο προβαλλόμενος λόγος περί αναπιολόγητων συμπερασμάτων του ελέγχου, διατυπώνεται όλως αορίστως, αφού δεν προκύπτουν οι συγκεκριμένες αιτιάσεις που προβάλλονται κατά των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο προσφεύγων περιορίζεται σε μία θεωρητικού τύπου προσέγγιση των σχετικών φορολογικών διαδικασιών, χωρίς την οποιαδήποτε σύνδεση με την επίδικη υπόθεση και την αναφορά συγκεκριμένης πλημμέλειας που πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων. Περαιτέρω, δεν αποδεικνύει την όποια πλημμέλεια στη δράση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και χωρίς την αναφορά των συγκεκριμένων διατάξεων των νόμων που παραβιάστηκαν, δεν αρκεί από μόνοι της να στοιχειοθετήσουν τον προβαλλόμενο με την ενδικοφανή προσφυγή λόγο ακύρωσης (ΣτΕ 292/96, 213/1991). Συνεπώς, συνιστά λόγο προσφυγής που προβάλλεται αορίστως και ως εκ τούτου κρίνεται απορριπτέος ως ανεπίδεκτος κρίσης εκ μέρους της Υπηρεσίας της.

Επειδή ο προσφεύγων για της προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ. δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό.

Επειδή, οι από 07/10/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά της λόγους και της διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στον προσδιορισμό των φόρων και προστίμων, το οποίο πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	63.345,29 €	63.345,29 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

2. Η με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	100.073,68 €	100.073,68 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

3. Η με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00	31.585,24 €	31.585,24 €
Ποσό για έκπτωση	2.992,13	0,00	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

4. Η με αριθμό/07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	22.213,75 €	22.213,75 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

5. Η με αριθμό/07-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	2.500,00 €	2.500,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.