



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/05/2025

Αριθμ. Αποφ.: 880



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. ID συμπληρωματικό υπόμνημα του με **ΑΦΜ**, με έδρα της ατομικής του επιχείρησης το, κατά **α)** της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, **β)** της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, **γ)** της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, **δ)** της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, **ε)** της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 και **στ)** της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 23-01-2025 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. ID συμπληρωματικού υπομνήματος 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 13.448,45€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 6.724,23€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.652,28€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **22.824,96€**.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας,

επιβλήθηκε σε βάρος το προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 7.508,23€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 3.754,12€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.449,90€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.712,25€**.

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 13.935,80€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4987/2024 ύψους 6.967,90€, ήτοι συνολικό ποσό **20.903,70€**.

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 5.195,41€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4987/2024 ύψους 2.597,70€, ήτοι συνολικό ποσό **7.793,11€**, ενώ δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 154,02€.

Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 200,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης ανακεφαλαιωτικού πίνακα λήψης υπηρεσιών και δήλωσης έναρξης ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών.

Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 3.000,00€, λόγω μη υποβολής δηλώσεων ανακεφαλαιωτικών πινάκων λήψης υπηρεσιών, μη υποβολής δήλωσης έναρξης ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών και μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ.σχετικής εντολής.

Ειδικότερα, στις 15/03/2024 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η ως άνω εντολή ελέγχου και σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018, καθώς και η υπ' αριθμ.πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων. Λόγω μη ανταπόκρισής του στην ως άνω πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων, η φορολογική αρχή κοινοποίησε τη υπ' αριθμ.δεύτερη και τη υπ' αριθμ.τρίτη πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων και λοιπών πληροφοριών, στις οποίες ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, και απέρριψε δαπάνες ως λογιστικές διαφορές ύψους 29.722,42€ στο έτος 2018 και 28.729,07€ στο έτος 2019, που αφορούν αγορές/δαπάνες και αμοιβές προσωπικού που δεν καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, δαπάνες που κρίθηκαν ως προσωπικές, διαφορές επί ασφαλιστικών εισφορών, καθώς και αποσβέσεις λόγω μη τήρησης των προϋποθέσεων του μητρώου παγίων. Επίσης λόγω μη τήρησης

αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο για τη δραστηριότητα του εστιατορίου, αποκρυβέντα έσοδα, ύψους 59.508,19€ στο έτος 2018 και 29.999,90€ στο έτος 2019. Επιπλέον, στο έτος 2019, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων που αφορούν τα ενοικιαζόμενα δωμάτια ύψους 712,38€ πλέον Φ.Π.Α. 92,60€ και απορρίφθηκαν πιστωτικά τιμολόγια λιανικής πώλησης λόγω μη δυνατότητας ανάγνωσής τους συνολικής καθαρής αξίας 1.597,78€ πλέον Φ.Π.Α. 331,68€. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των δηλώσεων φόρου εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων κατέβαλε το ποσό των 15.127,61€ για επενδυτικό συμβόλαιο, χωρίς να το συμπεριλάβει στη φορολογική του δήλωση, ενώ επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου ύψους 2.000,00€ η οποία δεν προκύπτει από το διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος απέρριψε φόρο εισροών ύψους 1.236,99€ στο έτος 2018 και 1.567,92€ στο έτος 2019, ενώ επέβαλε πρόστιμα λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων δηλώσεων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λήψης υπηρεσιών και λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Με την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. ID συμπληρωματικό υπόμνημα, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων στηριζόμενων σε νόμω και ουσία αβάσιμα πορίσματα του ελέγχου.

-Σε ότι αφορά τη μη εξόφληση τιμολογίων εξόδων με τραπεζικά μέσα η εικασία του ελέγχου ότι η έκδοση τους με ποσά κάτω των 500€ έγινε εκούσια είναι έωλη, καθώς η επιχείρησή του λειτουργεί εμπειρικά και όχι με οργανωμένο προμηθευτικό πλάνο, με αποτέλεσμα να μεταβαίνουν στις προμηθεύτριες επιχειρήσεις πολύ συχνά.

-Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί απόρριψης δαπανών ως προσωπικών, καθώς ένας κλάδος λειτουργίας είναι η εκμετάλλευση αυτοεξυπηρετούμενων δωματίων για την οποία απαιτούνται δαπάνες ατομικής υγιεινής και καλλωπισμού. Εσφαλμένη η συλλήβδην απόρριψη του συνόλου των τιμολογίων. Εσφαλμένη η απόρριψη τιμολογίων που αφορούν λυόμενες κατασκευές εξωτερικού χώρου εξαιτίας της μη ύπαρξης Τ.Π.Υ. που να αποδεικνύουν την κατασκευή τους, καθώς αυτές αφορούν σκέπαστρα, ναύλον κ.λ.π. την τοποθέτηση των οποίων πραγματοποιεί ο προσφεύγων κάθε χρόνο.

-Η απόρριψη των δαπανών μισθοδοσίας λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος παραβιάζει τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς δεν λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησής του, που ευρισκόμενη σε ορεινό μέρος απασχολεί περιστασιακά ηλικιωμένους ανθρώπους που απαιτούν την άμεση καταβολή του ημερομισθίου με το πέρας της εργασίας τους.

-Αυθαίρετα και με ελλιπή αιτιολογία επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα. Λανθασμένοι υπολογισμοί του ελέγχου σε ότι αφορά τις σερβιριζόμενες μερίδες και την πραγματική φύρα, η οποία ανέρχεται σε 30% για τη δραστηριότητα του εστιατορίου.

-Ουδεμία υπαιτιότητα φέρει για τη μη προσκόμιση των δεδομένων της ταμειακής μηχανή σχετικά με τις εκδοθείσες Α.Λ.Σ.

-Σε ότι αφορά τα εκδοθέντα τιμολόγια στα οποία αναγράφεται μόνο ο αριθμός των ατόμων και η συνολική τιμή, χωρίς ανάλυση των σερβιρισμένων ειδών, αυτό έγινε χωρίς σκοπιμότητα και παρά το γεγονός ότι διενεργήθηκαν πολλοί επιτόπιοι έλεγχοι ουδέποτε καταλογίστηκε κάποια παράβαση.

-Η μη διαφύλαξη στοιχείων εσόδων έτους 2018 και εσόδων – εξόδων 2019 οφείλεται στη θεομηνία ΙΑΝΟΣ.

-Σε ότι αφορά τον τιμοκατάλογο που ζητήθηκε, η εύρεσή του ήταν αδύνατη, καθώς αυτός αντικαθίσταται ετησίως, αλλά σε ότι αφορά τις τιμές πώλησης ο προσφεύγων τις γνωστοποίησε στον έλεγχο, χωρίς ο τελευταίος να τις λάβει υπόψη.

-Η τήρηση του λογιστικού συστήματος ανατέθηκε σε εξωτερικό συνεργάτη και για πολλά χρόνια υπήρχε αгаστή συνεργασία. Αδικείται η επιχείρηση με την επιβολή προστίμου 2.500,00€.

2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2022 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 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: [...]

7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

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 ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (**ν. 4172/2013**) (ΦΕΚ 167/23-7-2013), όπως ισχύει για τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019, ορίζει στο **άρθρο 22**, ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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.», ενώ στο **άρθρο 23**, ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:..... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και... 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 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 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....».

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1216/1.10.2014**, κοινοποιήθηκαν διατάξεις σχετικά με την περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, ορίζεται ότι : «σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών : [...]

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

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.

[...]

10. *Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από την 20/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.9-10), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων ελάμβανε περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο προμηθευτή κατά την ίδια μέρα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500,00€, αθροιστικά, όμως, με συνολική καθαρή αξία μεγαλύτερη του ορίου των 500€, προϋπόθεση για την εξόφληση τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου.

Παρατηρείται δε, ότι τα φορολογικά στοιχεία φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση, έχουν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία και προέρχονται από τον ίδιο προμηθευτή. Προκύπτει δηλαδή σαφώς, ότι επρόκειτο για ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500,00€ έκαστη, οι οποίες είχαν κατατμηθεί σε μικρότερες, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500,00€. Αυτό σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου έγινε προκειμένου να υπάρξει, νομιμοφανής εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καταστρατηγώντας έτσι τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και της ΠΟΛ.1216/1.10.2014, οι οποίες ορίζουν ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι αγορές, δαπάνες κ.λ.π., εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία περιγράφονται στις σελ. 52 & 54 της οικείας έκθεσης φόρου εισοδήματος και αφορούν σε απόρριψη δαπανών ύψους 5.551,32€ πλέον Φ.Π.Α. στο έτος 2018 και 2.558,84€ πλέον Φ.Π.Α. στο έτος 2019.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες τις οποίες έκρινε ως προσωπικές ύψους 6.363,57€ πλέον Φ.Π.Α. 1.467,53€ στο φορολογικό έτος 2018 και ύψους 3.718,84€ πλέον Φ.Π.Α. 827,73€ στο φορολογικό έτος 2019, όπως απεικονίζονται στις σελ. 53-55 της έκθεσης φόρου εισοδήματος και στις σελ. 42-45 της έκθεσης Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε συλλήβδην ως προσωπικές δαπάνες είδη ατομικής υγιεινής και καλλωπισμού που χρησιμοποιούνται στα ενοικιαζόμενα δωμάτια, καθώς και δαπάνες που αφορούν λυόμενες κατασκευές στον προαύλιο χώρο, λόγω μη ύπαρξης Τ.Π.Υ. για την κατασκευή τους, καθώς αυτές αφορούν σε σκέπαστρα και νάilon για τον αέρα, η τοποθέτηση των οποίων γίνεται εδώ και χρόνια από τον ίδιο τον προσφεύγοντα αφού δεν απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις.

Επειδή, η αιτιολογία του ελέγχου βάσει της οποίας απορρίπτονται δαπάνες κατασκευής λόγω μη ύπαρξης τιμολογίων παροχής υπηρεσιών είναι ελλιπής, καθώς ούτε στην έκθεση ελέγχου, αλλά ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει το είδος των κατασκευών, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθούν χωρίς την ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού, κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης απόρριψης των εν λόγω δαπανών γίνεται δεκτός και τα υπ'αριθμ.φορολογικά παραστατικά δαπανών έτους 2018 συνολικής καθαρής αξίας 3.701,67 πλέον Φ.Π.Α. 832,97€, καθώς και το υπ'αριθμ.φορολογικό παραστατικό καθαρής αξίας 236,25€ πλέον Φ.Π.Α. 56,70€ εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα.

Σε ότι αφορά τις λοιπές δαπάνες, ορθώς αυτές απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, διότι, αφενός αποδεδειγμένα αφορούν προσωπικές δαπάνες (Δ.Ε.Η. - Ο.Τ.Ε. κατοικίας, Jumbo κλπ), και αφετέρου ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι επρόκειτο για επιχειρηματικές δαπάνες.

Επειδή, με την Πολ. 1061/12-04-2017 - Έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρ. μέσου πληρωμών ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

[...]

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ρητής διάταξης του άρθρου 23 περ. ιδ' του ν.4172/2013 και της Πολ. 1061/2017, σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δαπάνες μισθοδοσίας εφόσον δεν καταβληθούν μέσω τραπεζικού συστήματος, ορθώς η φορολογική αρχή, δρώσα με δέσμια αρμοδιότητα, απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες, αφού δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα τραπεζικά αποδεικτικά στοιχεία, ανεξάρτητα εάν αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 : «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών

προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) **όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή**
- β) **όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή**
- γ) **όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.4987/2022: «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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, **η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη 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. 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

[...]

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 το άρθρο 13 του ν. 4987/2022 «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. ...», ενώ στην παρ.2 του άρθρου 14 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4308/2014: «Άρθρο 5 – Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος – 1. . Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. [...] 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. [...] 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα»,

ενώ στο άρθρο 7 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου, β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου[...].».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4987/2022: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: .. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1».

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1252/20-11-2015 δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., όπως αυτός τροποποιήθηκε με το ν.4337/2015, ως εξής: «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62 [...] 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) [...] ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία

σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, **θεωρείται**, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν προσκομίστηκαν τα δεδομένα των εκδοθέντων Α.Λ.Σ. από τις τηρούμενες Φ.Τ.Μ. στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ενώ ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν φέρει καμία υπαιτιότητα για αυτό, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς η υπ'αριθμ.προσκομισθείσα στον έλεγχο βεβαίωση της τεχνικής εταιρείας δεν κάνει καμία αναφορά στον αριθμό μητρώου της συγκεκριμένης Φ.Τ.Μ. και επομένως δεν υπάρχει σύνδεση με την επιχείρηση του προσφεύγοντα, ενώ η αναφορά της τεχνικής εταιρείας ότι «οι πλακέτες της ταμειακής μηχανής είναι γεμάτες από ακαθαρσίες ποντικίων και κατσαρίδων» αποδεικνύει την αμέλεια του προσφεύγοντα ως προς την υποχρέωση διαφύλαξης των φορολογικών αρχείων. Περαιτέρω, από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής στα προσκομισθέντα φορολογικά αρχεία διαπιστώθηκε ότι τα παραστατικά εσόδων και εξόδων του 1^{ου} τριμήνου έτους 2019 έχουν καταστραφεί ολοσχερώς από νερό, ποντίκια κ.λ.π., στα τηρηθέντα βιβλία δεν διαχωρίζονται οι α' ύλες και οι δαπάνες ανά κλάδο δραστηριότητας, δεδομένου ότι ο προσφεύγων αποκτά έσοδα από εμπορική δραστηριότητα (εστιατόριο) και από παροχή υπηρεσιών (ενοικιαζόμενα δωμάτια), ούτε οι λιανικές από τις χονδρικές πωλήσεις, στα τιμολόγια πώλησης αναγράφεται μόνο ο αριθμός των ατόμων και η συνολική τιμή, χωρίς ανάλυση των σεβιρισθέντων ποτών και φαγητών, με αποτέλεσμα την αδυναμία του ελέγχου να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος προέβη σε επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του εστιατορίου εφαρμόζοντας ουσιαστικά τη μέθοδο της «σχέσης τιμή πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών», όπως προβλέπεται στο άρθρο 27 περ. δ' του ν.4987/2022., ενώ ορθώς επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η μη διαφύλαξη των στοιχείων οφείλεται στη θεομηνία ΙΑΝΟΣ απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου καμία απόφαση

σχετικά με την εκτίμηση ζημιών και αποζημίωσης παρά μόνο εισήγηση της επιτροπής εκτίμησης ζημιών.

Επειδή περαιτέρω, με την Α 1008/20-01-2020 (Β'88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4987/2022 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα:

Άρθρο 1

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

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

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

2 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 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, με την Ε.2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

B. 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 εμπορεύσιμων 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).[...]

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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος με το υπ'αριθμ.αίτημα παροχής στοιχείων ζήτησε από τον προσφεύγοντα πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργία της επιχείρησής του (τιμοκαταλόγους, τα είδη του εστιατορίου του, το καθαρό βάρος της α' ύλης και την αξία ανά μερίδα, τα ποτά, τις παρεχόμενες υπηρεσίες στα ενοικιαζόμενα δωμάτια κλπ), επί του οποίου ο προσφεύγων απάντησε παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τις ποσότητες α' ύλης (γραμμάρια κρέατος, ψαριού κλπ, ωμό και ψημένο) που απαιτείται ανά μερίδα φαγητού και σημειώνοντας την τιμή πώλησης της κάθε μερίδας. Τα στοιχεία αυτά έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, δεδομένου ότι στα εκδοθέντα τιμολόγια δεν αναγράφονται αναλυτικά το είδος των μερίδων και η αξία τους.

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων απαλλάσσεται της υποχρέωσης τήρησης βιβλίου απογραφής, το σύνολο των αγορών αποτελεί κόστος πωληθέντων. Ως εκ τούτου, στα ποτά ο έλεγχος καταμέτρησε τις ποσότητες ανά είδος και βάσει της τιμής πώλησης προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα. Στα φαγητά, κατέγραψε τις συνολικές ποσότητες αγοράς α' ύλης ανά μερίδα (χοιρινό, κιμάς μοσχάρι,

μοσχαρίσια μπριζόλα, κότσι, λουκάνικο, κρέατα, κοτόπουλο, ψάρια, μαλάκια, χαλούμι κλπ) και τις διαίρεσε με την ποσότητα σε γραμμάρια κρέατος που απαιτεί η κάθε μερίδα προκειμένου να βρεθεί ο αριθμός των πωλούμενων μερίδων. Στη συνέχεια πολλαπλασίασε κάθε είδος μερίδας με την τιμή πώλησης αυτής. Με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, στην πράξη εφάρμοσε τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022). Οι ως άνω ενέργειες του ελέγχου παρατίθενται αναλυτικά στις σελ. 22 έως 27 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε τη σχέση ανάμεσα στην α' ύλη (ποσότητα κρέατος, κοτόπουλου κλπ) και στο παραγόμενο προϊόν (μερίδα) βάσει των πληροφοριών που παρείχε ο προσφεύγων στο ερωτηματολόγιο σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής του. Από την αντιπαραβολή των ποσοτήτων α' ύλης ανά μερίδα του ελέγχου με τις ποσότητες α' ύλης ανά μερίδα των απαντήσεων του προσφεύγοντα στο ερωτηματολόγιο δεν προέκυψαν διαφορές, με εξαίρεση τη μερίδα που αφορά το χοιρινό κότσι, για την οποία ο προσφεύγων δεν παρείχε καμία πληροφορία. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του ότι για μία μερίδα χοιρινό κότσι απαιτούνται 750 γρ. νωπού κρέατος γίνεται δεκτός. Επίσης, βάσιμος παρίσταται ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, σύμφωνα με τον οποίο ο έλεγχος εσφαλμένα δεν υπολόγισε ποσοστό φύρας, της τάξεως των 30%, κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για το κλάδο του εστιατορίου. Και τούτο διότι, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, η Φορολογική Διοίκηση όφειλε να λάβει υπόψη τους ειδικότερους παράγοντες που υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία από το στάδιο της αγοράς των α' υλών μέχρι το στάδιο του σερβιρίσματος που έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της ποσότητας της α' ύλης που χρησιμοποιήθηκε για την παρασκευή του συνόλου των μερίδων φαγητού. Ως εκ τούτου με την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα από τα φαγητά, λαμβάνοντας υπόψη φύρα, της τάξεως του 30% επί των συνολικών αγορών α' υλών και οι αναλυτικοί πίνακες προσδιορισμού των πωλήσεων φαγητού των σελ. 22 έως 27 της οικείας έκθεσης φόρου εισοδήματος επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

2018 ΑΓΟΡΕΣ - ΦΩΤΑΣ ΘΩΜΑΣ - ΑΦΜ:070281542	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡ Η ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ/ ΚΙΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗ Σ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜΜΑΡΙ Α ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΜΕΤΑΤΡΑΠΗ ΚΑΝ ΣΕ ΠΩΛΗΣΗ	γραμμά ρια /μερίδα	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ ΠΟΥ ΠΟΥΛΗΘΗ ΚΑΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΑΡΝΙ	511,21	7,2	3680,71	511210	153363	357847	300	1.192,82	9,27	11.057,47
ΠΡΟΒΕΙΟ	5,11	5	25,55	5110	1533	3577	250	14,31	8,87	126,91
ΜΟΣΧΑΡΙ ΚΙΜΑΣ	9	8	72	9000	2700	6300	240	26,25	8,87	232,84
ΜΟΣΧΑΡΙ ΜΠΡΙΖΟΛΑ	28,89	7,5	216,67	28890	8667	20223	350	57,78	7,66	442,59
ΜΟΣΧΑΡΙ Α/Ο	15,65	8,3	129,89	15650	4695	10955	250	43,82	9,67	423,74
ΚΙΜΑΣ ΑΝΑΜΙΚΤΟΣ	156	7,5	1170	156000	46800	109200	240	455,00	7,66	3.485,30
ΧΟΙΡΙΝΗ ΜΠΡΙΖΟΛΑ	135,91	4,8	652,36	135910	40773	95137	300	317,12	6,04	1.915,42
ΧΟΙΡΙΝΟ Α/Ο	262,92	5,6	1.472,35	262920	78876	184044	250	736,18	7,66	5.639,11
ΨΑΡΟΝΕΦΡΙ ΦΙΛΕΤΟ	58,07	6	348,42	58070	17421	40649	230	176,73	7,25	1.281,33
ΚΟΤΣΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	295,98	3,8	1124,72	295980	88794	207186	750	276,25	9,27	2.560,82
ΓΙΔΑ	20,26	5	101,3	20260	6078	14182	250	56,73	8,06	457,23
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	2	6	12	2000	600	1400	250	5,60	6,04	33,82
συνολα			9005,99							27.656,59

ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΚΑΡΑΝΑΣΙΟΥ ΦΩΤΕΙΝΗ - ΑΦΜ:111607421	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ/ΚΙ ΛΟ	ΣΥΝΟΛ Ο ΚΑΘΑΡ ΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜΜΑ ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜΜΑΡΙ Α ΑΓΟΡΑΣ ΜΕ ΥΠΟΛΟΓΙΣ ΜΟ ΦΥΡΑΣ 30%	γραμμά ρια /μερίδα	Αριθμός μερίδων που πουλήθηκαν	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣ ΗΣ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛΗΣΕ ΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΦΙΛΕΤΟ ΣΤΗΘΟΣ	239,25	6	1435,5	239250	71775	167475	240	697,81	8,06	5.624,37
ΚΟΤΟΠ. ΕΛΕΥΘ. ΒΟΣΚΗΣ	337,95	5	1689,75	337950	101385	236565	240	985,69	8,06	7.944,64
ΧΩΡΙΑΤΙΚΟ ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	228,25	5	1141,25	228250	68475	159775	250	639,10	6,04	3.860,16
ΣΟΥΠΙΑ ΦΙΛΕΤΟ	22,5	8,4	189	22500	6750	15750	250	63,00	9,5	598,50
ΜΙΚΡΗ ΣΟΥΠΙΑ ΦΙΛΕΤΟ	22,3	6,6	147,18	22300	6690	15610	250	62,44	9	561,96
ΧΤΑΠΟΔΙ	23,8	16	380,8	23800	7140	16660	250	66,64	14,51	966,95
ΚΑΛΑΜΑΡΙΑ ΦΡΙΤΕΖΑ	20	5,3	106	20000	6000	14000	250	56,00	6,04	338,24
ΓΑΡΙΔΕΣ 20/40	2	13	26	2000	600	1400	250	5,60	12,09	67,70
ΓΑΡΙΔΕΣ Ν.2	2	11	22	2000	600	1400	250	5,60	10,48	58,69
ΚΑΘΑΡΙΣΜΕΝΑ ΦΡΑΨΑΛΑ	55	4,8	264	55000	16500	38500	250	154,00	6,04	930,16
ΦΡΕΣΚΟ ΘΡΑΨΑΛΟ	15	5,2	78	15000	4500	10500	250	42,00	6,04	253,68
										21.205,05

ΑΓΟΡΕΣ- ΠΕΡΚΑΣ Ι. & ΣΙΑ Ο.Ε. - ΑΦΜ:999474250	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡ Η ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ/ ΚΙΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗ Σ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕ 30% ΦΥΡΑ	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ /ΜΕΡΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΑΣΘΕΝ ΤΩΝ ΚΙΛΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣ ΗΣ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛ/ΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΗΜΙΣΚΛΗΡΟ ΧΑΛΟΥΜΙ	4,5	10,2	45,9	4500	1350	3150	120	26,25	3,62	95,03
ΧΑΛΟΥΜΙ ΡΙΤΤΑΣ CHEFS	6,75	10,21	68,92	6750	2025	4725	120	39,38	3,62	142,54
ΧΑΛΟΥΜΙ CHEFS	3,6	10,2	36,72	3600	1080	2520	120	21,00	3,62	76,02
ΕΛΑΦΙ ΣΠΑΛΑ Α Α/Ο	49,76	9,88	491,62	49760	14928	34832	250	139,33	12,09	1.684,48
			643,16							1.998,06
ΑΓΟΡΕΣ- ΙΧΘΥΟΣΚΑΛΑ ΖΑΜΑΝΗ ΣΑΒ. ΤΣΑΜΟΥΡΑ ΣΟΦ.Ο.Ε. - ΑΦΜ:997207869	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡ Η ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ/ ΚΙΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗ Σ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕ ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜΜΑ ΡΙΑ /ΜΕΡΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΑΣΘΕΝ ΤΩΝ ΚΙΛΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣ ΗΣ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛ/ΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΝΩΠΗ ΠΕΣΤΡΟΦΑ ΙΧΘΥΟΤΡΟΦ	64,68	5,31	343,45	64680	19404	45.276	300	150,92	6,45	973,43
ΓΟΦΑΡΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ	1,892	15,49	29,3	1892	568	1324	300	5,36	14,51	77,77
			372,75							1.051,21

2019 ΑΓΟΡΕΣ - ΦΩΤΑΣ ΘΩΜΑΣ - ΑΦΜ:0702815 42	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡ Η ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ / ΚΙΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗ Σ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜΜΑΡΙ Α ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΜΕΤΑΤΡΑΠΗΚ ΑΝ ΣΕ ΠΩΛΗΣΗ	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ /ΜΕΡΙΔΑ	ΑΡ/ΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗ Σ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΑΡΝΙ	468,54	7,2	3373,48	468540	140562	327978	300	1.093,26	9,27	10.134,52
ΜΟΣΧΑΡΙ ΜΠΡΙΖΟΛΑ	26,71	7,5	200,32	26710	8013	18697	350	53,42	8,87	473,84
ΚΙΜΑΣ ΑΝΑΜΙΚΤΟΣ	136	7,5	1020	136000	40800	95200	240	396,67	8,87	3.518,43
ΧΟΙΡΙΝΗ ΜΠΡΙΖΟΛΑ	139,55	4,8	669,84	139550	41865	97685	300	325,62	7,66	2.494,22
ΧΟΙΡΙΝΟ Α/Ο ΨΑΡΟΝΕΦΡΙ ΦΙΛΕΤΟ	192,85	5,6	1079,96	192850	57855	134995	250	539,98	9,67	5.221,61
	59,585	6	357,51	59585	17875,5	41709,5	230	181,35	7,66	1.389,11
ΚΟΤΣΙ ΧΟΙΡΙΝΟ	246,57	3,8	936,96	246570	73971	172599	750	230,13	6,04	1.390,00
ΠΑΝΣΕΤΑ ΧΟΙΡΙΝΗ	1,4	4,8	6,72	1400	420	980	250	3,92	7,66	30,03
ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	1	6	6	1000	300	700	250	2,80	7,25	20,30
ΓΙΔΑ	38,45	5	192,25	38450	11535	26915	250	107,66	9,27	998,01
			7843,05							25.670,06

ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΚΑΡΑΝΑΣΙΟΥ ΦΩΤΕΙΝΗ - ΑΦΜ:111607421	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ / ΚΙΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΜΕΤΑΤΡΑΠΗΚΑΝ ΣΕ ΠΩΛΗΣΗ	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ /ΜΕΡΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡ/ΝΤΩΝ ΚΙΛΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΚΟΤΟΠΟΥΛΟ ΦΙΛΕΤΟ ΣΤΗΘΟΣ	190,4	5,8	1104,32	190400	57120	133280	240	555,33	8,06	4475,98
ΚΟΤΟΠ. ΕΛΕΥΘ. ΒΟΣΚΗΣ	252,95	5	1264,75	252950	75885	177065	240	737,77	8,06	5946,43
ΧΩΡΙΑΤΙΚΟ ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ	155	5	775	155000	46500	108500	250	434,00	6,04	2621,36
ΦΡΕΣΚΟ ΘΡΑΨΑΛΟ	10	4,5	45	10000	3000	7000	250	28,00	7,66	214,48
ΤΑΡΑΜΑΣ ΑΛΑΤΙΣΜΕΝΟΣ	0,5	8	4	500	150	350	250	1,40	7,25	10,15
			3193,07							13268,41

ΑΓΟΡΕΣ- ΠΕΡΚΑΣ Ι. & ΣΙΑ Ο.Ε. -ΑΦΜ:999474250	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ / ΚΙΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΜΕΤΑΤΡΑΠΗΚΑΝ ΣΕ ΠΩΛΗΣΗ	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ /ΜΕΡΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΑΣΘΕΝ ΤΩΝ ΚΙΛΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΧΑΛΟΥΜΙ ΡΙΤΤΑΣ 750gr/ΤΕΜ	5,25	10,21	53,60	5250	1575	3675	120	30,63	4,03	123,49
ΚΑΛΑΜΑΡΙΑ ΦΙΛΕΤΟ ΦΡΑΨΑΛΟ	10	5,4	54	10000	3000	7000	220	31,82	6,45	205,28
ΣΟΥΠΙΑ ΦΙΛΕΤΟ ΤΕΜΑΧΙΣΜΕΝΗ	7	5,05	35,35	7000	2100	4900	220	22,27	6,45	143,70
			142,95							472,46

ΑΓΟΡΕΣ- ΙΧΘΥΟΣΚΑΛΑ ΖΑΜΑΝΗ ΣΑΒ. ΤΣΑΜΟΥΡΑ ΣΟΦ.Ο.Ε. - ΑΦΜ:997207869	ΚΙΛΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ / ΚΙΛΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ	ΦΥΡΑ 30%	ΓΡΑΜ/ΡΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΠΟΥ ΜΕΤΑΤΡΑΠΗΚΑΝ ΣΕ ΠΩΛΗΣΗ	ΓΡΑΜΜΑΡΙΑ /ΜΕΡΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΡΙΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΑΣΘΕΝ ΤΩΝ ΚΙΛΩΝ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ (ΑΝΕΥ ΦΠ) ΑΝΑ ΜΕΡΙΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ
ΝΩΠΗ ΠΕΣΤΡΟΦΑ ΙΧΘΥΟΤΡΟΦ	60,63	4,87	295,26	60630	1818	42441	300	141,47	6,85	969,76
ΚΟΚΑΛΙΑ ΝΩΠΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ	1,61	6,9	11,10	1610	483	1127	300	3,76	6,85	25,75
ΤΣΙΠΟΥΡΑ 300-400 gr	2,435	7,08	17,23	2435	730,5	1704,5	350	4,87	8,06	39,27
			323,61							1.034,78

Τα ακαθάριστα έσοδα του εστιατορίου προσδιορίζονται ως εξής:

	ΚΡΕΑΤΑ (ΚΙΜΑΣ, ΜΠΡΙΖΟΛΕΣ κλπ)	ΚΟΤΟΠΟΥΛΑ (ΛΟΥΚΑΝΙΚΟ ΧΩΡ., ΨΑΡΙΚΑ)	ΧΑΛΟΥΜΙ, ΕΛΑΦΙ, ΣΠΑΛΑ	ΠΕΣΤΡΟΦΑ, ΓΟΦΑΡΙΑ	ΠΟΤΑ	ΣΥΝΟΛΑ
Πωλήσεις έτους 2018	27.656,59	21.205,05	1.998,06	1.051,21	28.763,02	80.673,93
Πωλήσεις έτους 2019	25.670,06	13.268,41	472,46	1.034,78	24.542,48	64.988,19

Επειδή, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης που αφορούν τη δραστηριότητα του εστιατορίου διενεργήθηκε στην πραγματικότητα με τη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου (σχέση τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών) και αφετέρου δεν αποδεικνύεται ότι τα πιστωτικά τιμολόγια αφορούν τη δραστηριότητα των ενοικιαζόμενων δωματίων, ως εκ τούτου εσφαλμένα ο έλεγχος επαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα με την αξία των πιστωτικών τιμολογίων πώλησης ύψους 1.597,78€ πλέον Φ.Π.Α. 331,68€.

Επομένως, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	50.688,78	103.600,49	80.673,93
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-45.842,26	-45.842,26	-45.842,26
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	4.846,52	57.758,23	34.831,67
(μείον) ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-33.849,87	-33.849,87	-33.849,87
(μείον) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	-10.039,72	-10.039,72	-10.039,72
(μείον)ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	-212,72	-212,72	-212,72
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-39.255,78	13.655,92	-9.270,64
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ Π.Υ.	13.548,16	13.548,16	13.548,16
(μείον) ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-9.047,43	-9.047,43	-9.047,43
(μείον) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	-2.683,43	-2.683,43	-2.683,43
(μείον)ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	-56,85	-56,85	-56,85
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ Π.Υ.	1.760,45	1.760,45	1.760,45
(συν) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		29.722,42	26.020,75¹
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-37.495,34	45.138,79	18.510,56

2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	56.358,19	84.734,33	64.988,19
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-47.342,22	-47.342,22	-47.342,22
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	9.015,97	37.392,11	17.645,97
(πλέον)ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	3.000,00	3.000,00	3.000,00
(μείον) ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-34.342,26	-34.342,26	-34.342,26
(μείον) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	-9.745,74	-9.745,74	-9.745,74
(μείον)ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	-244,67	-244,67	-244,67
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-32.316,70	-3.940,56	-23.686,70
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ Π.Υ.	10.758,16	10.758,16	10.758,16

¹ 29.722,42-3701,67 (βλ.σελίδα 9 της απόφασης)

(πλέον) ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ		712,38	712,38
(μείον) ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-6.555,57	-6.555,57	-6.555,57
(μείον) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	-1.860,36	-1.860,36	-1.860,36
(μείον) ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	-46,70	-46,70	-46,70
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ Π.Υ.	2.295,53	3.007,91	3.007,91
(συν) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		28.729,07	28.492,82
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-30.021,17	27.796,42	7.814,03

Επειδή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7 της Α.1008/2020 τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα του εστιατορίου, όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική λαμβάνονται υπόψη και στη φορολογία Φ.Π.Α., ενώ κατ' εφαρμογή της παρ.2 της Ε.2047/2023 *«Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα)»*.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος, ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛ.ΣτΕ 990/2014, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Εν προκειμένω, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε

καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς -προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	7.881,05	53.019,84	26.391,61	18.510,56
Χρεωστικό ποσό υπόχρεου	931,68	14.380,13	5.003,99	4.072,31
Χρεωστικό ποσό συζύγου με προκαταβολή επομ. έτους	709,87	709,87	709,87	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	16,96	2.669,24	759,30	742,34
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022		6.724,23	2.036,16	2.036,16
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.308,51	25.133,47	9.159,32	6.850,81

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	14.220,47	42.016,89	22.034,50	7.814,03
Χρεωστικό ποσό υπόχρεου	617,33	8.125,56	2.336,42	1.719,09
Χρεωστικό ποσό συζύγου και προκαταβολή επομ.έτ.	-153,66	-153,66	-153,66	

Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	27,37	1.477,27	277,73	250,36
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022		3.754,12	859,54	859,54
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.141,04	13.853,29	3.970,03	2.828,99

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

3)Επί της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	64.366,94	117.278,65	94.352,09	29.985,15
Αξία φορολογητέων εισροών	74.446,91	68.156,34	71.858,01	2.588,90
Φόρος εκροών	13.880,39	26.579,20	21.076,83	7.196,44
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.880,39	12.643,40	13.476,37	404,02
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		13.935,80	7.600,46	7.600,46
Πρόστιμο άρθρου 58Α		6.967,90	3.800,23	3.800,23
Σύνολο φόρου για καταβολή		20.903,70	11.400,69	11.400,69
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

4)Επί της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	70.116,35	99.204,87	78.746,35	8.630,00
Αξία φορολογητέων εισροών	68.514,02	60.846,29	61.082,54	7.431,48
Φόρος εκροών	11.793,86	15.575,37	12.915,75	1.121,89
Υπόλοιπο φόρου εισροών	11.947,88	10.379,96	10.436,66	1.511,22

Χρεωστικό υπόλοιπο		5.195,41	2.479,09	2.479,09
Πρόστιμο άρθρου 58Α		2.597,70	1.239,54	1.239,54
Σύνολο φόρου για καταβολή		7.793,11	3.718,63	3.718,63
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	154,02	0,00	0,00	-154,02

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

5)Επί της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	200,00 €	200,00 €

6)Επί της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.000,00 €	3.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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.