



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1012

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας:

α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

β) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

δ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

ε) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

στ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

ζ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 (εκ παραδρομής επί της πράξης αναφέρεται ως πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών ξενοδοχείου ύπνου, β' κατηγορίας και κάτω με εστιατόριο, πρόστιμο συνολικού ποσού 8.314,51€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. σε 87 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2018 συνολικής αξίας 43.433,61€ (καθαρής αξίας 37.925,36€ πλέον Φ.Π.Α 5.508,25€), και σε 88 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2019 συνολικής αξίας 45.240,98€ (καθαρής αξίας 39.680,60€ πλέον Φ.Π.Α

5.560,38€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 έως 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13§1 του Ν. 4987/2022 (ύψος προστίμου $5.508,25 \cdot 50\% + 5.560,38 \cdot 100\%$ λόγω υποτροπής= 8.314,51€).

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ύψους 500,00€, λόγω:

α) μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Μάρτιο, Οκτώβριο και Νοέμβριο του 2018, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 5δ του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1^α και 2^α του Ν. 4987/2022 (πρόστιμο $3 \cdot 100,00\text{€} = 300,00\text{€}$)

β) υποβολής ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Ιούλιο και Δεκέμβριο του 2018) κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 5δ του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1^α και 2^α του Ν. 4987/2022 (πρόστιμο $2 \cdot 100,00\text{€} = 200,00\text{€}$).

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ύψους 1.000,00€, λόγω:

α) μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο και Μάιο του 2019), κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 5δ του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1^α και 2^α του Ν. 4987/2022 (πρόστιμο $3 \cdot 100,00\text{€} = 300,00\text{€}$)

β) υποβολής ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Απρίλιο και Ιούνιο του 2019) κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 5δ του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1^α και 2^α του Ν. 4987/2022 (πρόστιμο $2 \cdot 100,00\text{€} = 200,00\text{€}$)

γ) Μη έκδοσης παραστατικού για πράξη που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1^ε και 2^η του Ν. 4987/2022 (πρόστιμο 500,00€).

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 16.881,41€

πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 8.440,71 ήτοι συνολικό ποσό 25.322,12€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της στο ποσό των 58.211,76€ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 167.908,38€ κατόπιν:

α) διαπίστωσης i) διαφορών βιβλίων – δήλωσης ύψους 78,87€ ii) αρνητικής διαφοράς μεταξύ προσδιορισθέντων από τον έλεγχο και δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 719,94€ iii) αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 39.611,75€ και

β) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 187.526,09€.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 16.673,13€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 8.336,57€, ήτοι συνολικό ποσό 25.009,70€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της στο ποσό των 69.471,37€ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 16.810,31€, κατόπιν α) διαπίστωσης i) διαφορών βιβλίων – δήλωσης ύψους 400,35€ ii) διαφοράς μεταξύ προσδιορισθέντων από τον έλεγχο και δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 611,31€ iii) αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 43.697,05€ και β) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 41.572,87€

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση κατά 4.188,68€ (από 5.333,28€ σε 1.144,60€) και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 2.039,60€, κατόπιν α) προσαύξησης των φορολογητέων εκροών κατά 27.928,58€ και του Φ.Π.Α. εκροών κατά 4.001,72€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. ποσού 2.226,56€ εισροών ύψους 9.276,86€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος 11.274,56€ πλέον προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 ποσού 4.155,34€, ήτοι συνολικό ποσό 15.429,90€ κατόπιν α) προσαύξησης των φορολογητέων εκροών κατά 26.382,04€ και του Φ.Π.Α. εκροών κατά 2.963,88€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. ποσού 4.122,00€ εισροών ύψους 17.175,03€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, γ) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 4.188,68€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 24.12.2024 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, σε εκτέλεση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη είναι δυσανάλογη σε σχέση με τη δυναμικότητα της επιχείρησης και σε σχέση με τα εμπορικά και οικονομικά δεδομένα.
2. Το 2019 διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος και διαπιστώθηκε η παράλειψη δήλωσης τριών μόνο κρατήσεων. Αποδεικνύεται συνεπώς ότι η επιχείρηση λειτουργούσε σύννομα.
3. Στους συνταχθέντες από τη φορολογική αρχή πίνακες, στους οποίους αναφέρονται οι κρατήσεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, συμπεριλαμβάνονται ονόματα για τα οποία έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα παραστατικά. Προς τούτο προσκομίζεται αντίγραφο του βιβλίου κίνησης πελατών της επιχείρησης.
4. Σε ορισμένες περιπτώσεις το παραστατικό εκδιδόταν στο όνομα του προσώπου που είχε καταβάλει το αντίτιμο της διαμονής, η οποία ωστόσο αφορούσε περισσότερα πρόσωπα.
5. Έωλη, συμπερασματική και εξωπραγματική η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις κρατήσεις μέσω Booking. Υπήρχαν πλασματικές κρατήσεις μέσω Booking, οι οποίες πραγματοποιούνταν από την ίδια την επιχείρηση για λόγους προώθησης. Επιπλέον υπήρχαν ακυρώσεις, οι οποίες καταχωρήθηκαν ως «διαμονές».
6. Η πληρωμή της μισθοδοσίας των εργαζομένων πραγματοποιούνταν είτε μέσω βουλγαρικών τραπεζών είτε μέσω viva wallet.
7. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με τη μη αναγνώριση εφάπαξ απόσβεσης δαπανών κάτω των 1.500,00€.
8. Ως προς την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, η πραγματικότητα είναι ότι σε ορισμένες περιπτώσεις τα χρήματα που εισπράττονταν ήταν λιγότερα από τις αντίστοιχες κρατήσεις είτε διότι υπήρχε πρόωρη αποχώρηση, είτε λόγω τεχνικών δυσλειτουργιών.
9. Εσφαλμένη η χρήση του μέσου όρου των κρατήσεων και των τιμών αυτών για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εκδοθεισών αποδείξεων.
10. Αόριστο το πόρισμα του ελέγχου αναφορικά με τον υπολογισμό της κατανάλωσης φαγητού και ποτού ανά διανυκτέρευση
11. Ο υπολογισμός του κόστους διατροφής (πρωινού και ημιδιατροφής) σε ποσοστό 15% ή 10% είναι εσφαλμένος. Το εν λόγω κόστος δεν είναι τόσο χαμηλό.

12. Υπέρβαση αρμοδιότητας των οργάνων του ελέγχου ένεκα υπέρβασης του περιεχομένου της εντολής ελέγχου.
13. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
14. Παραβίαση της αρχής αναλογικότητας.
15. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της επιείκειας. Έλλειψη δόλου.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο, όγδοο, ένατο, δέκατο, ενδέκατο, δέκατο τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....*».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)*».

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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».

Επειδή, στο άρθρο 83 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες 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 στο άρθρο 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «....2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.....».

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. [...] 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. [...] 13. Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§§1 & 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο

λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.....7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:....β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.... δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής «αγαθών» υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.): «1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του. Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:... 3. Στοιχεία διασταυρώσεων,

δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές....

Άρθρο 4 Επαλήθευσεις επί εσόδων και αγορών 1. Επαλήθευση του ύψους των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α) Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, των τιμολογίων για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθώς επίσης της ορθής καταχώρησης του Φ.Π.Α. και των λοιπών φόρων. Η ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διενεργείται για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

β) Επαλήθευση (διασταύρωση) των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς των φορολογικών στοιχείων αξίας με τα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά διακίνησης καθώς και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά....

Άρθρο 6 Έρευνα και έλεγχος διαδικτυακών συναλλαγών... 2. Η ύπαρξη τυχόν διαδικτυακών τόπων που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο, καθώς και το όνομα του φυσικού/νομικού προσώπου στο οποίο έχουν κατοχυρωθεί. 3. Η έκταση της δραστηριοποίησης του ελεγχόμενου προσώπου και τυχόν συναλλαγές αυτού σε μέσα επιχειρηματικής και κοινωνικής δικτύωσης, καθώς και το κόστος της παρουσίας και δραστηριοποίησής του στο διαδίκτυο συμπεριλαμβανομένης και της διαφημιστικής του δαπάνης. Μεταξύ άλλων, ερευνώνται και στοιχεία όπως ο αριθμός των μελών/φίλων, σχολίων πελατών, κριτικών κ.λπ. 4. Η διενέργεια εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών (απευθείας πώληση μέσω ηλεκτρονικού καταστήματος/πώληση μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας, τηλεφώνου κ.λπ.)....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1161/21.07.2015: «Επίσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, από 20.07.2015 οι υπηρεσίες εστίασης υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23% και 16% για τα νησιά). Η εν λόγω διάταξη αφορά και τις υπηρεσίες εστίασης που παρέχονται από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα λοιπά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια ως υπηρεσία εξυπηρέτησης δωματίου (room service). Με στόχο την αποφυγή ουσιαστικής επιβάρυνσης του ξενοδοχειακού τομέα, ο οποίος συμβάλλει σημαντικά στην ανάπτυξη του τουρισμού, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι τα τουριστικά πακέτα συμφωνούνται σε χρόνο προγενέστερο της εκτέλεσής τους, στην περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής, υπό την προϋπόθεση ότι ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, γίνεται δεκτό η διάκριση, κατά συντελεστή φόρου, από 20.07.2015, να γίνεται ως εξής: α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό. β. Διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα. γ. Διαμονή με

πλήρη διατροφή (full bord): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα. δ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation), αθλητικές υπηρεσίες κ.α.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1224/12.10.2015: «.....6. Περαιτέρω, όσον αφορά στις υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή άλλες υπηρεσίες που παρέχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έναντι ενιαίας τιμής, χωρίς να είναι εφικτός ο διαχωρισμός στους επιμέρους συντελεστές, με την ΠΟΛ.1161/21.7.2015 έχουν γίνει δεκτά και ισχύουν τα ακόλουθα: α. Διαμονή με πρωινό: 5% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για το πρωινό. β. Διαμονή με ημιδιατροφή: 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για το πρωινό και το γεύμα. γ. Διαμονή με πλήρη διατροφή (full bord): 25% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή, ως αντιπαροχή για πρωινό και δύο γεύματα. δ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive (πλήρης διατροφή περιλαμβανομένης της κατανάλωσης ποτών και της παροχής λοιπών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στην ενιαία τιμή, όπως τηλεφωνική εξυπηρέτηση, χρήση ομπρελών, δραστηριότητες διασκέδασης, απασχόλησης παιδιών (animation), αθλητικές υπηρεσίες κ.α.): 30% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες εστίασης, για τις καταναλώσεις αλκοολούχων ή μη ποτών και για τις λοιπές παροχές που ενδεχομένως περιλαμβάνει το πακέτο. Επομένως, για τα νησιά του Αιγαίου για τα οποία προβλέπεται η κατά 30% μείωση των συντελεστών ΦΠΑ, το ποσοστό της ενιαίας τιμής που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες διαμονής υπάγεται από 01.10.2015 στο 9%, ενώ το ποσοστό της ενιαίας τιμής που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες εστίασης καθώς και στις λοιπές υπηρεσίες υπάγεται στον κανονικό συντελεστή 16%. Όσον αφορά στις υπόλοιπες περιοχές της χώρας, καθώς και στα έξι νησιά για τα οποία καταργείται η εν λόγω μείωση των συντελεστών, από 01.10.2015 το ποσοστό της ενιαίας τιμής που αντιστοιχεί στη διαμονή υπάγεται στο 13%, ενώ το ποσοστό που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες εστίασης και στις λοιπές υπηρεσίες υπάγεται στον κανονικό συντελεστή 23%. Τα ανωτέρω ισχύουν υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός της αξίας της κάθε υπηρεσίας, προκειμένου να εφαρμοστεί ο αναλογών συντελεστής ΦΠΑ. Στην περίπτωση που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δύνανται να διαχωρίζουν τις επιμέρους αξίες, εφαρμόζουν τον οικείο συντελεστή ΦΠΑ επί της αξίας της κάθε αυτοτελούς υπηρεσίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2083/17.05.2019: «Τέλος, επισημαίνεται ότι στην κατά τα ανωτέρω διάκριση ως προς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται και οι υπηρεσίες

εστίασης που παρέχονται από ξενοδοχεία και λοιπά τουριστικά καταλύματα στους ειδικούς χώρους εστίασης που διαθέτουν, καθώς και στα δωμάτια στο πλαίσιο υπηρεσιών εξυπηρέτησης δωματίου (room service), ενώ υπενθυμίζεται ότι οι καταναλώσεις του μίνι μπαρ που υπάρχει εντός των δωματίων συνιστούν παραδόσεις αγαθών και χρεώνονται με τον οικείο συντελεστή κάθε αγαθού. Στην περίπτωση, δε, που οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες διαμονής και εστίασης ή και άλλες υπηρεσίες έναντι ενιαίας τιμής της οποίας ο διαχωρισμός στους επί μέρους συντελεστές δεν είναι εφικτός, λαμβανομένου υπόψη ότι από 20.05.2019 στο μειωμένο συντελεστή υπάγονται τόσο η διαμονή όσο και οι καταναλώσεις φαγητού κάθε είδους, γίνεται δεκτό η διάκριση ως προς την εφαρμογή των συντελεστών ΦΠΑ να γίνεται ως εξής:

α. Διαμονή με πρωινό: η ενιαία τιμή υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, με το σκεπτικό ότι η κατανάλωση, ως είθισται, χυμών, καφέδων και ροφημάτων στο πρωινό, αποτελεί παροχή παρεπόμενη και αμελητέα σε σχέση με την κύρια παροχή πρωινού γεύματος και διαμονής που αντιπροσωπεύει η ενιαία τιμή.

β. Διαμονή με ημιδιατροφή (πρωινό και γεύμα): 10% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τη διάθεση αλκοολούχων και μη ποτών, χυμών και ροφημάτων.

γ. Διαμονή με πλήρη διατροφή (full bord – πρωινό, μεσημεριανό, βραδινό γεύμα): 15% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως αντιπαροχή που καταβάλλεται για τη διάθεση αλκοολούχων και μη ποτών, χυμών και ροφημάτων.

δ. Διαμονή με το σύστημα all inclusive: 20% της ενιαίας τιμής υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ ως σύνθετη παροχή υπηρεσιών η οποία δεν μπορεί να προσδιορισθεί με σαφή τρόπο (Κεφ. Γ΄ του Παραρτήματος ΙΙΙ).

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ποσοστά δεν είναι δεσμευτικά για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην περίπτωση που μπορούν να διαχωρίσουν την αξία των επιμέρους παροχών τους, οπότε και να εφαρμόσουν τον συντελεστή ΦΠΑ που αναλογεί σε κάθε παροχή. Εξυπακούεται ότι, αν στην ενιαία τιμή των περιπτώσεων β και γ ανωτέρω δεν περιλαμβάνεται η διάθεση αλκοολούχων και μη ποτών, χυμών και ροφημάτων, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ στο σύνολο της αντιπαροχής....»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ανωτέρω φορολογική αρχή δυνάμει της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα εταιρεία για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2019, στο πλαίσιο του οποίου διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος μεταξύ των εκτυπώσεων «reservation statements» (λίστες κρατήσεων) της ηλεκτρονικής πλατφόρμας κρατήσεων booking και των παραστατικών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία. Περαιτέρω, διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος των στοιχείων πελατών του βιβλίου πελατών του άρθρου 4 της με αριθ. 1500/3/Ι-γ/20-10-1999 Αστυνομικής

διάταξης, με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας το υπό κρίση διάστημα. Από τις εν λόγω διασταυρώσεις προέκυψε πλήθος μη εκδοθέντων και ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων στα φορολογικά έτη 2018-2019, τα στοιχεία κρατήσεων των οποίων αποτυπώθηκαν αναλυτικά σε δέκα πίνακες, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Στους συνταχθέντες από την φορολογική αρχή πίνακες συμπεριλήφθηκαν οι περιπτώσεις που εισπράχθηκαν αποζημιώσεις λόγω ακύρωσης των κρατήσεων πριν την ημερομηνία άφιξης (για τις οποίες δεν καταλογίστηκε Φ.Π.Α. αλλά τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Δ14Β1089865 ΕΞ 2014/16-06-2014 έγγραφο της Γενικής Δ.νσης Φορολογικής Διοίκησης - 14η Δ/νση ΦΠΑ - Τμήμα Β «Παροχή υπηρεσιών και ειδικά καθεστώτα με θέμα «Επιβολή Φ.Π.Α. επί των ποσών ακυρώσεων διαμονής σε δωμάτια ξενοδοχείων»), καθώς και οι περιπτώσεις που εισπράχθηκε αντίτιμο υπαγόμενο σε Φ.Π.Α. λόγω μη εμφάνισης του πελάτη στο κατάλυμα κατά την συμφωνηθείσα ημερομηνία.

Στο πλαίσιο του ελέγχου, η φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το υπ' αριθμ. πρωταίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024 με το οποίο ζητούσε την παροχή πληροφοριών-διευκρινήσεων αναφορικά με τα οικονομικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας (κόστος διαμονής) στα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Αναλυτικότερα, ζητούνταν πληροφορίες ως προς τις τιμές των δωματίων ανά περίοδο (πχ 01/07-31/07 κλπ) και ανά τύπο δωματίου (πχ μονόκλινο δίκλινο κλπ), καθώς και για τυχόν επιπλέον παροχές που εμπεριείχονταν στην τιμή (π.χ. πρωινό, ημιδιατροφή κλπ). Σε περίπτωση ημιδιατροφής ζητούνταν να αναφερθεί αν στην τιμή περιλαμβάνονταν ποτά αλκοολούχα ή μη, χυμοί και ροφήματα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο προαναφερθέν αίτημα της φορολογικής αρχής για τον προσδιορισμό του αντίτιμου ανά δωμάτιο, και για τον λόγο αυτό στις περιπτώσεις που δεν ήταν δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (διασταυρώσεις με το βιβλίο της αστυνομίας στο οποίο αναφερόταν μόνο ο αριθμός των διανυκτερεύσεων), αξιοποιήθηκε ο μέσος όρος των ήδη εκδοθέντων παραστατικών ανά μήνα, λαμβανομένης υπόψη της εποχικότητας του ύψους των τιμών στα καταλύματα.

Στις περιπτώσεις που εφαρμόζονταν ενιαία τιμή για τη διαμονή και παροχή πρωινού, ημιδιατροφής κλπ ο διαχωρισμός των αξιών (καθαρής αξίας και Φ.Π.Α.) έγινε βάσει των διατάξεων των ΠΟΛ 1224/12-10-2015, 1161/21.07.2015 και της Ε2083/17-5-2019 εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε.

Συγκεντρωτικά, κατά τα έτη 2018 και 2019 η προσφεύγουσα εταιρεία παρείχε υπηρεσίες διαμονής με πρωινό και ημιδιατροφή χωρίς την έκδοση ή με ανακριβή έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών:

- Υπαγόμενων σε Φ.Π.Α.

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | Φ.Π.Α. |
|-----------------|---|---------------|-------------|----------|
| 2018 | 87 | 43.433,61 | 37.925,36 | 5.508,25 |
| 2019 | 88 | 45.240,98 | 39.680,60 | 5.560,38 |

- Μη υπαγόμενων σε Φ.Π.Α.

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ Φ.Π.Α. | ΣΥΝΟΛΟ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | Χαρτ. 2% | Ο.Γ.Α. Χαρτοσήμου |
|-----------------|---|----------|-------------|----------|-------------------|
| 2018 | 4 | 1.726,86 | 1.686,39 | 33,73 | 6,75 |
| 2019 | 6 | 2.596,51 | 2.535,65 | 50,71 | 10,14 |

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

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υποστηρίζει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται επαρκούς αιτιολογίας, αναφορικά με τις φερόμενες παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, διατείνεται ότι το φερόμενο ποσοστό της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης είναι δυσανάλογα μεγάλο συγκριτικά με τη δυναμικότητα των κλινών, τα εμπορικά και οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης. Ισχυρίζεται δε ότι το 2019 είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση, στο πλαίσιο του οποίου εντοπίστηκαν τρεις μόνο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Αμφισβητεί την ορθότητα των συνταχθέντων από την φορολογική αρχή πινάκων, ισχυριζόμενη ότι συμπεριλαμβάνονται σε αυτούς κρατήσεις για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία, καθώς και πλασματικές κρατήσεις που είχαν πραγματοποιηθεί από την ίδια, αλλά και ακυρωμένες κρατήσεις οι οποίες καταχωρήθηκαν ως «διαμονές». Διατείνεται παράλληλα ότι υπήρχαν περιπτώσεις που το φορολογικό στοιχείο εκδιδόταν στο όνομα του προσώπου που πραγματοποιούσε την πληρωμή, η οποία αφορούσε περισσότερες κρατήσεις. Ως προς την ανακριβή έκδοση αναφέρει ότι πράγματι το αντίτιμο που εισπράττονταν ήταν μικρότερο, είτε λόγω πρόωρης αποχώρησης είτε λόγω τεχνικών δυσλειτουργιών των καταλυμάτων. Τέλος, αμφισβητεί τη χρήση του μέσου όρου τιμών ανά μήνα για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εκδοθεισών αποδείξεων, καθώς και τον διαχωρισμό του κόστους διαμονής και διατροφής στις περιπτώσεις εφαρμογής ενιαίας τιμής.

Επειδή, πράγματι από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα εταιρεία είχε διενεργηθεί, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, επιτόπιος προληπτικός

έλεγχος από τη ΔΟΥ ΞΑΝΘΗΣ, δυνάμει της υπ' αρ.εντολής ελέγχου, στο πλαίσιο του οποίου καταλογίστηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις:

| Αριθμός Πράξης | Παράβαση | Ύψος προστίμου |
|----------------|---|----------------|
| ..... | Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (αρ. 58 ^Α) | 250,00€ |
| ..... | Ειδική χρηματική κύρωση άρθρου 13 ^Α §§ 1,8ν 2523/1997 | 1.500,00€ |

Οι εν λόγω παραβάσεις, λήφθηκαν υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας στο πλαίσιο προσδιορισμού της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, στη φορολογία του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Σε καμία όμως περίπτωση οι εν λόγω διαπιστώσεις, οι οποίες έλαβαν χώρα στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου της φορολογικής αρχής, δεν δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση ως προς οριστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στα υπό κρίση φορολογικά έτη και δεν συνεπάγονται την αδυναμία διενέργειας εκτενέστερου μερικού φορολογικού ελέγχου, εντός των χρονικών ορίων της παραγραφής.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, αναφορικά με την αμφισβήτηση του ύψους της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης στα φορολογικά έτη 2018-2019, των μη εκδοθέντων και των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, προβάλλονται αόριστα, χωρίς να προσκομίζονται επαρκή στοιχεία που να τους τεκμηριώνουν (αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία). Αυθαίρετα επίσης υποστηρίζει ότι η πληρότητα για το έτος 2018 ανήλθε σε ποσοστό 45% και το 2019 σε ποσοστό 55%, καθώς και ότι πλήθος κρατήσεων, ήταν πλασματικές και πραγματοποιούνταν από την ίδια στο πλαίσιο προώθησης της επιχείρησης. Αντίθετα, η φορολογική αρχή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, παραθέτει αναλυτικά τις διαπιστώσεις της, οι οποίες εκπορεύονται από τις διασταυρώσεις, που διενήργησε, τόσο με τις λίστες κρατήσεων της ηλεκτρονικής πλατφόρμας κρατήσεων Booking, όσο και με το τηρούμενο βιβλίο της Αστυνομίας.

Επειδή, ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των μη εκδοθεισών αποδείξεων, βάσει του μηνιαίου μέσου όρου των εκδοθεισών αποδείξεων, στις λίγες περιπτώσεις που η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου διαπιστώθηκε από την αντιπαραβολή των παραστατικών με το βιβλίο της Αστυνομίας (23 περιπτώσεις το 2018 και 22 περιπτώσεις το 2019), η κρίση της φορολογικής αρχής είναι ορθή και εύλογη, δεδομένης της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας εταιρείας στο σχετικό αίτημα παροχής διευκρινήσεων.

Επειδή, ομοίως, ο διαχωρισμός της ενιαίας τιμής των υπό κρίση κρατήσεων σε κόστος διαμονής και διατροφής πραγματοποιήθηκε, βάσει των εκδοθεισών εγκυκλίων της φορολογικής διοίκησης, καθόσον η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην κλήση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων αναφορικά με το πραγματικό κόστος της διατροφής.

Περαιτέρω, τυχόν αποδοχή του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι το ποσοστό του κόστους διατροφής σε περιόδους χαμηλής ζήτησης είναι υψηλότερο θα είχε ως συνέπεια την περαιτέρω επιβάρυνσή της σε Φ.Π.Α.

Επειδή η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις περί προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και του Φ.Π.Α., καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους. Οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίζει στοιχεία, που να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου και να επιβεβαιώνουν τους προαναφερθέντες ισχυρισμούς της, οι οποίοι απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «.....**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ...**Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος..... 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτονται αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών...».

Επειδή στο άρθρο 47 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, στο άρθρο 21§§1&2 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, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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.....».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: 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 1061/2017:«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.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

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 εκπνεσιμότητά 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 στην προκειμένη περίπτωση από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η φορολογική αρχή στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκαν αποκλίσεις μεταξύ των πληρωτέων ποσών που προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και των ποσών που εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου ιδ' του άρθρου 23 του ν 4172/2013. Αναλυτικότερα προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές:

| 2018 | | | | | |
|----------------------------------|---------|---------|-------|-----------------------|------------------|
| ΑΜΟΙΒΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ | Κωδικός | Επώνυμο | Όνομα | Ειδικότητα | Καθαρές αποδοχές |
| Ιουν-18 | 01-003 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 34,34 |
| Ιουν-18 | 01-004 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 34,34 |
| Επίδομα αδείας έως 30/06/2018 | 01-003 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 2,75 |
| Επίδομα αδείας έως 30/06/2018 | 01-004 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 2,75 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 30/6/2018 | 01-003 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 4,53 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 30/6/2018 | 01-004 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 4,53 |
| Αποζ/ση άδειας έως 30/6/2018 | 01-003 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 3,26 |
| Αποζ/ση άδειας έως 30/6/2018 | 01-004 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 3,26 |
| ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΔΕΙΑΣ 2018 | 01-001 | ..... | ..... | ΜΑΓΕΙΡΑΣ | 43,33 |
| ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΔΕΙΑΣ 2018 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 50,32 |
| ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2018 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 645,19 |
| ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2018 | 01-005 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΓΡΑΦΕΙΩΝ | 492,31 |

| | | | | | |
|--------------------------------------|--------|-------|-------|------------------------|-----------------|
| ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2018 | 01-001 | ..... | ..... | ΜΑΓΕΙΡΑΣ | 541,54 |
| ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2018 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 604,80 |
| ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2018 | 01-005 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΓΡΑΦΕΙΩΝ | 19,69 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 30/9/2018 | 01-001 | ..... | ..... | ΜΑΓΕΙΡΑΣ | 278,67 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 30/9/2018 | 01-005 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΓΡΑΦΕΙΩΝ | 104,31 |
| Επίδομα άδειας έως 30/9/2018 | 01-001 | ..... | ..... | ΜΑΓΕΙΡΑΣ | 129,99 |
| Επίδομα άδειας έως 30/9/2018 | 01-005 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΓΡΑΦΕΙΩΝ | 61,43 |
| Αποζ/ση άδειας έως 30/9/2018 | 01-005 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΓΡΑΦΕΙΩΝ | 73,14 |
| ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2018 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 645,19 |
| ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2018 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 626,33 |
| ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2018 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 266,11 |
| Εκκαθάριση επιδόματος άδειας | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 264,18 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 31/12/2018 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 520,23 |
| ΣΥΝΟΛΑ | | | | | 5.456,52 |

2019

| ΑΜΟΙΒΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ | Κωδικός | Επώνυμο | Όνομα | Ειδικότητα | Καθαρές αποδοχές |
|--------------------------------------|----------------|----------------|--------------|-----------------------------|-------------------------|
| ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2019 | 01-006 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 513,79 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 31/8/2019 | 01-006 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 228,33 |
| ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2019 | 01-008 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 547,62 |
| ΟΚΤΩ 3Ρ ΙΟΣ 2019 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 592,01 |
| ΟΚΤΩ 3Ρ ΙΟΣ 2019 | 01-007 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΞΕΝΟΔΩΧΕΙ | 538,26 |
| ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2019 | 01-008 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 481,91 |
| Αποζ/ση άδειας έως 31/10/2019 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 321,96 |
| Απολ/ση άδειας έως 31/10/2019 | 01-007 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΞΕΝΟΔΩΧΕΙ | 292,72 |
| ΑποΓ/ση άδειας έως 31/10/2019 | 01-008 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 229,22 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 31/10/2019 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 434,50 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 31/10/2019 | 01-007 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΞΕΝΟΔΩΧΕΙ | 395,05 |
| Δώρο Χριστουγέννων έως 31/10/2019 | 01-008 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 324,53 |

| | | | | | |
|-------------------------------|--------|-------|-------|--------------------------|-----------------|
| Επίδομα άδειας έως 31/10/2019 | 01-002 | ..... | ..... | ΑΝΕΙΔ. ΕΡΓΑΤΗΣ | 217,43 |
| Επίδομα άδειας έως 31/10/2019 | 01-007 | ..... | ..... | ΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ ΞΕΝΟΔΩΧΕΙ | 197,68 |
| Επίδομα άδειας έως 31/10/2019 | 01-008 | ..... | ..... | Εκτός Κουζίνας - ΜΠΟΥ | 169,98 |
| ΣΥΝΟΛΑ | | | | | 5.484,99 |

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκαν από την φορολογική αρχή οι ως άνω λογιστικές διαφορές, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι εν λόγω δαπάνες μισθοδοσίας εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε τις εν λόγω δαπάνες ως μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων περιόδων, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 18 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:..... β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων, γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.....Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.....»

Επειδή, περαιτέρω, ως βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset) σύμφωνα με το παράρτημα Α' του Ν. 4308/2014, ορίζεται μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

Επειδή με το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β'... 4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:.....5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση

ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4...7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2015: «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.....8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.). Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική.

Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι

1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο ελέγχου των δαπανών στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα εταιρεία στα υπό κρίση έτη προέκυψε ότι μέρος αυτών αφορούσαν υλικά και εργασίες στο ακίνητο της επιχείρησης.

Ειδικότερα όσον αφορά τις τεχνικές εργασίες που διενεργήθηκαν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης επιδείχθηκαν στην φορολογική αρχή φωτογραφίες του κτιρίου κατά την αγορά του, το οποίο ήταν εμφανώς μη κατοικήσιμο μετά από χρόνια μη χρήση του (χωρίς κουφώματα και κάγκελα, με υγρασία, ανεξέλεγκτη βλάστηση κλπ). Επίσης, επιδείχθηκαν ο προϋπολογισμός και οι πίνακες εκτελεσθεισών εργασιών, στους οποίους αναφέρεται η υλοποίηση εργασιών σοβατίσματος, τοποθέτησης πλακιδίων, ηλεκτρολογικών, υδραυλικών, αποχετευτικών δικτύων και σχετικών εξοπλισμών για το σύνολο των εγκαταστάσεων, κατασκευή πισίνας, διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου κλπ. Οι δαπάνες αυτές σύμφωνα με την φορολογική αρχή συνιστούν βελτίωση του κτιρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.1 περ β και το Παράρτημα Α των ΕΛΠ, και ως εκ τούτου θα έπρεπε να προσαυξήσουν την αξία του και να αποσβεστούν σταδιακά. Όσον αφορά δε τα ληφθέντα τιμολόγια αξίας μικρότερης των 1.500€, δεδομένου ότι η διάταξη του άρθρου 24 παρ. 7 του Ν. 4172/2012 αναφέρεται σε αξία ανά περιουσιακό στοιχείο, η φορολογική αρχή ορθώς απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εφάπαξ απόσβεσης των δαπανών που αφορούσαν οικοδομικά υλικά και γενικότερα εργασίες στις κτιριακές εγκαταστάσεις, τα οποία προσαυξάνουν την αξία αυτών. Αποδέχθηκε δε την εξ ολοκλήρου απόσβεση στο φορολογικό έτος 2018 των τιμολογίων που αφορούσαν την προμήθεια επίπλων, αξίας 588,89€ (μικρότερης των 1.500 ευρώ).

Επειδή η φορολογική αρχή ενήργησε νομότυπα, βάσει των κείμενων διατάξεων και των σχετικών εγκυκλίων, απορρίπτοντας τις εν λόγω δαπάνες, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δωδέκατο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,

στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....9. Αν, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, ο ελεγκτής διαπιστώσει παράβαση που αφορά χρονικό διάστημα ή είδη φορολογίας τα οποία δεν καλύπτονται από την εντολή ελέγχου και οι σχετικές αξιώσεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή, ο ελεγκτής ζητά αμέσως από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης την έκδοση εντολής για τον έλεγχο της διαπιστούμενης παράβασης».

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω διατάξεων προκειμένου να πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα, ο υπάλληλος πρέπει να φέρει εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο, πριν την έναρξη του ελέγχου και στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024. Περαιτέρω, στην παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου ορίζεται ρητά σε ποιες περιπτώσεις ο ελεγκτής οφείλει να ζητά την έκδοση νέας εντολής ελέγχου και οι οποίες είναι η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων σε διαφορετικό χρονικό διάστημα ή σε άλλο είδος φορολογίας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της ΔΟ.Υ. Καβάλας εξέδωσε για την προσφεύγουσα εταιρεία την με αρ.εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, η οποία της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, στις 23/05/2024 κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν. 5104/2024, μέσω της πλατφόρμας «e-κοινοποίηση» της Α.Α.Δ.Ε., με το υπ' αρ. πρωτ.έγγραφο με θέμα «Κοινοποίηση εντολής -γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων -αίτημα για προσκόμιση λογιστικών αρχείων». Από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος αφορούσε αποκλειστικά και μόνο την διασταύρωση των εκδοθέντων παρασταστικών με τα διαθέσιμα στοιχεία της Booking.

Αντιθέτως, ο έλεγχος αφορούσε τον ορθή εφαρμογή των διατάξεων τόσο στη φορολογία του εισοδήματος όσο και στο Φ.Π.Α. με σκοπό τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στα φορολογικά έτη 2018-2019, ο οποίος προϋποθέτει τον έλεγχο όχι μόνο των εσόδων-φορολογητέων εκροών αλλά και των πραγματοποιηθεισών αγορών- δαπανών.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπέρβασης του περιεχομένου της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δέκατο τέταρτο και δέκατο πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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 ανεπιχεικείς 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.

Επειδή με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της επιείκειας.

Επειδή σύμφωνα 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 μόνον 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 (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας, της επιείκειας και της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A § 1 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

| Είδος παράβασης | Ποσό |
|---|-----------|
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022) | 8.314,51€ |

Υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

| Είδος παράβασης | Ποσό |
|--|----------------|
| Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Μάρτιο, Οκτώβριο και Νοέμβριο του 2018) (Πρόστιμο άρθρου 54 §§1 ^α και 2 ^α του Ν. 4987/2022) | 300,00€ |
| Υποβολή ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Ιούλιο και Δεκέμβριο του 2018) (Πρόστιμο άρθρου 54 §§1 ^α και 2 ^α του Ν. 4987/2022) | 200,00€ |
| Σύνολο | 500,00€ |

Υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

| Είδος παράβασης | Ποσό |
|--|------------------|
| Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο και Μάιο του 2019) (Πρόστιμο άρθρου 54 §§1 ^α και 2 ^α του Ν. 4987/2022) | 300,00€ |
| Υποβολή ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες Απρίλιο και Ιούνιο του 2019) (Πρόστιμο άρθρου 54 §§1 ^α και 2 ^α του Ν. 4987/2022) | 200,00€ |
| Μη έκδοση παραστατικού για πράξη που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., (Πρόστιμο άρθρου 54§§1ε και 2η του Ν. 4987/2022) | 500,00€ |
| Σύνολο | 1.000,00€ |

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

| | Ποσό |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου | 16.881,41€ |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022 | 8.440,71€ |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 25.322,12€ |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

| | Ποσό |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου | 16.673,13€ |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022 | 8.336,57€ |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 25.009,70€ |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

| | Ποσό |
|-------------------------------------|-----------|
| Μείωση υπολοίπου φόρου προς έκπτωση | 2.039,60€ |
| Φόρος προς καταβολή | 4.188,68€ |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

| | Ποσό |
|--|------------------|
| Φόρος προς καταβολή | 11.274,56€ |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του Ν. 4987/2022 | 4.155,34 |
| Σύνολο | 15.429,90 |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

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 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.