



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01.07.2025

Αριθμός απόφασης: 2183

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022)

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 01.02.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, εδρεύουσας στη Αττικής, οδός, αριθ. κατά των κάτωθι

πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της με αριθ./23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 β) της με αριθ./23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, γ) της με αριθ./23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, δ) της με αριθ./23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 και ε) της με αριθ./23.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2024 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 09.02.2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την με αριθ....../02.06.2025 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για την διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων επί των από 31.05.2025 νέων στοιχείων που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία.

8. Την με αριθ./02.06.2025 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ως άνω ενδικοφανούς.

9. Την από 16.06.2025 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της ανωτέρω αναπομπής.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01.02.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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:

- I. Με την υπ' αριθ./23.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) /Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 48.701,91 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 24.350,96 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 73.052,87 ευρώ.**
- II. Με την υπ' αριθ./23.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) /Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2020, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 20.280,07 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 10.140,04 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 30.420,11 ευρώ.**
- III. Με την υπ' αριθ./23.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2019-31.12.2019, προσδιορίστηκε σε βάρος

του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 25.675,43 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 12.837,71 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 38.513,14 ευρώ**.

- IV. Με την υπ' αριθ./**23.12.2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2020-31.12.2020, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 8.660,98 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 4.330,49 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 12.991,47 ευρώ** και μηδενικό υπολοίπου φόρου για έκπτωση (αντί του δηλωθέντος ποσού των 2.441,43 ευρώ).
- V. Με την υπ' αριθ./**23.12.2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2024, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας πρόστιμο **250,00 ευρώ** λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθ. πρωτ.ΕΞ2024ΕΜΠ έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 23.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα οντότητα, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου, δυνάμει της αριθ./12.03.2024 (σε αντικατάσταση της/05.04.2023) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.5104/2024, του ν.4172/2013, του ν.5144/2004, ν.4308/2014 για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020.

Η προσφεύγουσα οντότητα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως δαπάνες/αγορές τα παραστατικά με συνολική αξία άνω των 500,00 ευρώ και διατραπεζική εξόφληση. Από την ορθή ανάλυση της καρτέλας του προμηθευτή «.....» με ΑΦΜ για την χρήση 2019 με συνολική αξία αγορών άνω των 500,00 ευρώ ανά παραστατικό 95.028,21 ευρώ, έχουν εξοφληθεί διατραπεζικά τα 54.195,78 ευρώ, άρα υπάρχει μη διατραπεζική εξόφληση για ποσό 40.832,43 ευρώ έναντι 141.283,47 ευρώ που αυθαίρετα και εσφαλμένα έχει υπολογίσει ο έλεγχος. Για τη χρήση 2020 με συνολική αξία αγορών 133.611,77 ευρώ έχουν εξοφληθεί διατραπεζικά τα 130.787,61 ευρώ, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 2.824,16 ευρώ εξοφλείται διατραπεζικά σε επόμενη χρήση.
- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης είναι αυθαίρετος και λανθασμένος.
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας και εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την αναγνώριση δαπανών.
- Υφίσταται παράβαση του τεκμηρίου αθωότητας, δεν παρέχεται δυνατότητα προσωρινής προστασίας, κατά παράβαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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: 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.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ως άνω Κώδικα:

«Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ΚΦΔ (ν.5104/2024):

«Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

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.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) 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, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

3. Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία σύμφωνα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δεν υποχρεούται να παράσχει αντίγραφο των βιβλίων του για τα φορολογικά έτη, για τα οποία δηλώνει ότι το σύνολο των σχετικών πληροφοριών εσόδων και εξόδων έχει διαβιβασθεί στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA».

4. Η Φορολογική Διοίκηση παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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.

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

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«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 στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013:

«...1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. ...».

Επειδή, περαιτέρω με την αριθ. Α.1008/20.01.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

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

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον

προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

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

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

.....

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

Άρθρο 6

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

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

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

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 τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

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 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

« Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

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

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/01.10.2014 της ΓΓΔΕ με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), 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 εκπιπόμενες 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 ίδιου 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:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

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.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

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

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

εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9. Σε περίπτωση αγοράς εμπορευμάτων με τη μέθοδο της αντικαταβολής- υπηρεσίες courier, όπου η εταιρεία παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς (μεταφορέας - «εισπράκτορας για λογαριασμό τρίτων») αναλαμβάνει τη μεταφορά αντικειμένων, ταχυδρομικών δεμάτων, κ.λπ. με ταυτόχρονη εξόφληση, κατά την παράδοσή τους, της αξίας της αγοράς αυτών από τους λήπτες των αγαθών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και στη συνέχεια καταθέτει στον εντολέα του τα εισπραττόμενα ποσά όχι κατά όνομα πελάτη, πράγμα πρακτικά αδύνατο λόγω του αριθμού των εξυπηρετούμενων πελατών, αλλά στο σύνολό τους, προκειμένου οι συναλλασσόμενοι πελάτες κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης να εκπέσουν τα ποσά των δαπανών αυτών και δεδομένου ότι οι συναλλαγές αυτές δεν εμφανίζονται ονομαστικά κατά δαπανηθέν ποσό, η εταιρεία ταχυμεταφορών εκδίδει, κατά το χρόνο είσπραξης των μετρητών ή παραλαβής των αξιόγραφων, το προβλεπόμενο από τον ΚΦΑΣ στοιχείο είσπραξης, στο σώμα του οποίου αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του πελάτη (ΑΦΜ, επωνυμία, ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας) με την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά εντός δύο (2) ημερών από την έκδοση του παραστατικού σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας. Στο τέλος του έτους η εταιρεία υποχρεούται να εκδώσει εκκαθάριση με τα δαπανηθέντα ποσά ανά πελάτη, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, αναγράφοντας και τον αριθμό του τραπεζικού λογαριασμού που έγινε η κατάθεση.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων, κ.λπ.

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.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)»,

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την

έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Εικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή

ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθώςον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

.....

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζονται τα εξής:

«Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...».

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.

.....

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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 53 ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση

... 2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλα ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./12.03.2024 (σε αντικατάσταση της/05.04.2023) εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2020, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα οντότητα, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ./10.05.2019 ΕΜΠ εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. με καταγγελία για μη έκδοση αποδείξεων.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία την ανωτέρω εντολή ελέγχου και την υπ' αριθ. πρωτ./05.04.2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων βάσει του ν.4512/2018 καθώς και τα με αριθ. πρωτ./12.09.2023,/10.04.2024 &/15.07.2024 αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε μερικώς επί των ανωτέρω αιτημάτων. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα μέσω του υπ' αριθ. πρωτ./25.09.2024 Υπομνήματος της διαβίβασε με ηλεκτρονική αλληλογραφία τα βιβλία εσόδων εξόδων των ετών 2019 και 2020, πλην όμως με αφετηρία τον 7^ο μήνα του 2019 και έφερε όλα τα προηγούμενα δεδομένα σαν απογραφή, όπως και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και τα καταστατικά της εταιρείας. Επιπλέον ο εξουσιοδοτημένος λογιστής παρέδωσε στον έλεγχο για το έτος 2019 στοιχεία εσόδων εξόδων από τον Ιανουάριο έως και το Νοέμβριο και για το 2020 για τους μήνες Απρίλιο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο και Οκτώβριο. Σημειώνεται δε ότι με το αριθ. πρωτ./15.07.2024 2^ο αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ ζητήθηκαν από τον έλεγχο βιβλία απογραφών, ο τιμοκατάλογος των φορολογικών περιοδικών, τα έντυπα Ν των δηλώσεων, τα δικαιολογητικά εξοφλήσεων, τα υπόλοιπα στοιχεία που δεν είχαν προσκομιστεί και τα λογιστικά αρχεία 01/01-30/06/2019, τα οποία ωστόσο δεν προσκομίστηκαν πλην των δηλώσεων του νομικού προσώπου (έντυπα Ν) για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, και ως εκ τούτου επιβλήθηκε σε βάρος της το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 53 του ΚΦΔ περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής.

Εν προκειμένω, μετά την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δηλώνει στις υπό έλεγχο χρήσεις 2019 & 2020 εκτεταμένες ζημιές, με έντονα κυμαινόμενο μικτό περιθώριο και επιπλέον και στις δύο χρήσεις έχει επιβληθεί σε βάρος της πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τη χρήση 2019 και τη χρήση 2020, όπως αυτές προσδιορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 και κατόπιν της από 15.11.2024 εισήγησης του ελεγκτή για την επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, και της με αριθ. πρωτ./21.11.2024 απόφασης εγκρίθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, και η ελεγκτική αρχή προέβη στον επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν και οι φορολογητέες εκροές και συγκεκριμένα :

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της αξίας των συν. πωλήσεων μείον την αξία των συν. αγορών προς τη συν. των πωλήσεων, με βάση σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων = $\frac{\text{Πωλήσεις άνευ ΦΠΑ} - \text{Αγορές άνευ ΦΠΑ}}{\text{Πωλήσεις άνευ ΦΠΑ}}$

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = $1 - \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων}$,

Και συγκεκριμένα :

	2019	2020
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ
Πωλήσεις εμπορευμάτων (ως άνω)	355.030,56	295.684,46
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων (ως άνω)	233.519,52	215.407,11
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	121.511,04	80.277,35
Συντελεστής (%) Μικτού Αποτελέσματος Εμπορευμάτων	0,34	0,27
Συντελεστής (%) κόστους πωληθέντων/πωλήσεις	0,66	0,73

Και στη συνέχεια με δεδομένο ότι ο έλεγχος δεν δέχθηκε την απογραφή καθότι δεν προσκομίσθηκαν σχετικά στοιχεία απογραφών έλαβε ως κόστος πωληθέντων τα στοιχεία που προκύπτουν από τις ΜΥΦ της εταιρείας και των αντισυμβαλλόμενων για κάθε ελεγχόμενο έτος και συγκεκριμένα τα έσοδα προσδιορίσθηκαν ως εξής:

	2019	2020
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΥΦ	339.855,20	277.445,44
Συντελεστής (%) κόστους πωληθέντων/πωλήσεις	0,66	0,73
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα =Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ/Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων	514.932,12	380.062,24

Περαιτέρω κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων επί των δεδομένων και στοιχείων που διέθετε ο έλεγχος, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές καθότι δεν αποδείχθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί καταχώρησης στα βιβλία και εξόφλησης με τραπεζικό μέσο κατά παράβαση των άρθρων 22 και 23 β του ΚΦΕ και συγκεκριμένα :

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΑΞΙΑ	ΣΕΛΙΔΑ ΕΚΘΕΣΗΣ
.....:	102.284,51	19,21 (Δεν τεκμηριώθηκε η καταχώρηση λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων για

		το διάστημα μέχρι 30/06/2019)
.....	38.998,96	19, 21-22 (Δεν αποδείχθηκε η πληρωμή με τραπεζικό μέσο)
.....	1.330,65	
.....	550,00	
.....	2.170,00	
ΣΥΝΟΛΟ Α	145.334,12	
ΛΟΙΠΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΤΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ -ΔΑΠΑΝΕΣ		
ΑΠΟΓΡΑΦΗ		19,22 (δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία δικαιολογητικών και καταχώρησης)
	18.837,71	
ΔΑΠΑΝΕΣ		20, 23 (Δεν αποδείχθηκε η πληρωμή με τραπεζικό μέσο)
	5.187,52	
ΕΦΚΑ		19,23(δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία δικαιολογητικών και καταχώρησης)
	4.005,04	
ΣΥΝΟΛΟ Β	28.030,27	
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ		23 (Δεν αποδείχθηκε η πληρωμή με τραπεζικό μέσο)
	24.918,25	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓ.ΔΙΑΦΟΡΩΝ	198.282,64	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΑΞΙΑ	ΣΕΛΙΔΑ ΕΚΘΕΣΗΣ
.....		19,24 (Δεν αποδείχθηκε η πληρωμή με τραπεζικό μέσο)
	51.741,99	
	51.741,99	
ΛΟΙΠΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΤΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ- ΔΑΠΑΝΕΣ		
ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ		22 (δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία δικαιολογητικών)
	13.000,00	

.....	11.552,14	20, 23 (Δεν αποδείχθηκε η πληρωμή με τραπεζικό μέσο)
.....	614,10	
.....	533,63	
.....	710,89	
.....	595,97	
ΕΦΚΑ	3.687,26	19,25(δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία δικαιολογητικών και καταχώρησης)
	17.693,99	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓ.ΔΙΑΦΟΡΩΝ	82.435,98	

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη και ακολούθως προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα και ο προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων, και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθ. /21.11.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ & προστίμου προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα οντότητα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως δαπάνες/αγορές τα παραστατικά με συνολική αξία άνω των 500,00 ευρώ και διατραπεζική εξόφληση, όπως προκύπτει από την ανάλυση της καρτέλας του προμηθευτή «.....» με ΑΦΜ
- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι αυθαίρετος και λανθασμένος.
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας και εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την αναγνώριση δαπανών.
- Υφίσταται παράβαση του τεκμηρίου αθωότητας, δεν παρέχεται δυνατότητα προσωρινής προστασίας, κατά παράβαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα οντότητα, προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της, την 31.05.2025 υπέβαλε συμπληρωματικά στοιχεία αναφορικά με τον ισχυρισμό της περί εσφαλμένης απόρριψης δαπανών/αγορών του προμηθευτή της «.....», τα οποία δεν είχε προσκομίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, για τα οποία κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι απαιτείται η διενέργεια συμπληρωματικών επαληθεύσεων και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ. /02.06.2025 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αναπέμφθηκε η ως άνω υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των νέων στοιχείων και όπως αποστείλει το σχετικό της πόρισμα. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κάτωθι νέα στοιχεία:

1. Καρτέλες Κινήσεων (χρεώσεων και πιστώσεων) της εταιρείας «..... Ο.Ε.» με την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ των φορολογικών περιόδων 1/1-31/12/2019 και 1/1-31/12/2020 (εκ σελίδων 12 και 10 αντίστοιχα) και
2. Εκατόν εβδομήντα τρία (173) παραστατικά πληρωμών μέσω τραπεζών προς την πιο πάνω εταιρεία «.....», ήτοι :
 - α) πενήντα τέσσερα (54) αποδεικτικά παραστατικά πληρωμών μέσω της Τράπεζας που αφορούν την Φορολογική περίοδο 1/1/2019-31/12/2019 και
 - β) εκατόν δέκα εννέα (119) αποδεικτικά παραστατικά πληρωμών μέσω της Τράπεζας που αφορούν την φορολογική περίοδο 1/1/2020-31/12/2020.

Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν αξιολόγησης των ως άνω νέων στοιχείων απέστειλε στην Υπηρεσία μας την από 16.06.2025 έκθεσή του με την κρίση του επί των προσκομισθέντων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχείων, σύμφωνα με την οποία κατόπιν διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

«Για τη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2019 προσκομίσθηκαν παραστατικά από τον 9ο έως το 12ο μήνα του έτους 2019 (συνολικά 54) αλλά στον 9ο μήνα τα αριθμούμενα 8, 10, 11, 13 εμφανίζονται για δεύτερη φορά και έχουν τον ίδιο αριθμό συναλλαγής με τα 7,9,9,12 αντίστοιχα και στον 12ο μήνα το αριθμούμενο 54 έχει τον ίδιο αριθμό συναλλαγής με το 53, και συνεπώς ο έλεγχος δεν τα λαμβάνει υπόψιν του.

Αρχικά ο έλεγχος ερευνώντας στο αρχείο των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της Πειραιώς (GR.....) που ανήκει στην ελεγχόμενη εταιρεία διαπίστωσε ότι υπάρχουν οι χρεώσεις των ποσών που αναφέρονται είτε την ίδια μέρα είτε σε επόμενη ημέρα μετά από αργία με την ένδειξη Μεταφορά μέσω winbank, αλλά προ της προσκόμισης των Τραπεζικών παραστατικών δεν προέκυπτε σε ποιόν πιστώθηκαν τα ποσά. Από τα προσκομισθέντα όμως παραστατικά προκύπτει ότι τα ποσά αυτά πιστώνονται στον λογαριασμό GR..... με κύριο δικαιούχο την εταιρεία «.....».

Συνολικά για το έτος 2019 το άθροισμα των ποσών που εξοφλήθηκαν μέσω τράπεζας ανέρχεται στο ποσό των **28.365,38€**.

Για τη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2020 προσκομίσθηκαν ομοίως παραστατικά από τον 10 μήνα έως τον 12ο μήνα του 2020 (συνολικά 119) και συνεπώς το άθροισμα των ποσών που εξοφλήθηκαν μέσω τράπεζας ανέρχεται στο ποσό των 64.346,74€.

Δεδομένου ότι αρχικά ο έλεγχος είχε καταλογίσει λογιστικές διαφορές επειδή δεν είχε υποδειχθεί ο τρόπος εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος για τις συναλλαγές άνω των 500,00 ευρώ προ Φ.Π.Α. οι οποίες είναι εγγεγραμμένες στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης και αφορούν στον προμηθευτή «.....» Α.Φ.Μ. ήτοι το ποσό των 141.283,47€ για το 2019 και το ποσό των 51.741,99€ για το 2020 προβαίνει σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στην ΔΕΔ την 31/5/2025.

Επομένως οι λογιστικές διαφορές που αφορούν σε συναλλαγές με τον προμηθευτή «.....» Α.Φ. Μ.

1. μειώνονται κατά 28.365,38€ για το 2019 και διαμορφώνονται από 141.283,47€ σε (141.283,47-28.365,38) = 112.918,09 € και

2. μηδενίζονται για το 2020 και διαμορφώνονται από 51,741,99€ σε 0,00€.

Συνολικά οι λογιστικές διαφορές για το 2019 διαμορφώνονται σε 169.917,46€ (112.918,09+4,050,84+ 52.948,52) βλ. σελ. 23 της έκθεσης ελέγχου) και για το 2020 οι συνολικές λογιστικές διαφορές διαμορφώνονται σε 30.693,99 € (0,00+30.693,99) βλ. σελ. 25 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας οντότητας περί εσφαλμένης από τον έλεγχο μη αναγνώρισης δαπανών/αγορών του προμηθευτή «.....» με ΑΦΜ λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο, κατόπιν προσκόμισης των ανωτέρω παραστατικών διατραπεζικής μεταφοράς χρηματικών ποσών σε τρίτο και σχετικής αξιολόγησής τους από την αρμόδια φορολογική αρχή στα πλαίσια αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αυτός γίνεται μερικώς δεκτός ως άνω και συγκεκριμένα:

ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΚΤΑ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
.....	102.284,51	0,00	102.284,51
.....	38.998,96	28.365,38	10.633,58
.....	1.330,65		1.330,65
.....	550		550,00
.....	2.170,00		2.170,00
	145.334,12	28.365,38	116.968,74
ΛΟΙΠΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ			
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ	28.030,27		28.030,27
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	24.918,25		24.918,25
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	198.282,64	28.365,38	169.917,26

ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΑΞΙΑ	ΔΕΚΤΑ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
.....	51.741,99	51.741,99	0,00
	51.741,99	51.741,99	0,00
			0,00
ΛΟΙΠΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ			0,00
ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	13.000,00		13.000,00
ΔΑΠΑΝΕΣ	17.693,99		17.693,99
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	82.435,98	51.741,99	30.693,99

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου έμμεσου προσδιορισμού των εσόδων, αναφέρεται ότι σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα βασιζόμενος σε συντελεστή μικτού κέρδους της ίδιας επιχείρησης, ήτοι σε συντελεστή 0,34 για τη χρήση 2019 και σε συντελεστή 0,27 για την χρήση 2020 (κόστος πωληθέντων / πωλήσεις) ο οποίος προσδιορίσθηκε επι κόστους αγορών. Ωστόσο, κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ο έλεγχος θεώρησε ότι οι υποβληθείσες ΜΥΦ αφορούν αποκλειστικά σε αγορές και τα συνολικά στοιχεία αυτών συνθέτουν το κόστος πωληθέντων χωρίς την εν λόγω παραδοχή να τεκμηριώσει με συγκεκριμένα στοιχεία καθώς ο

συντελεστής μικτού κέρδους που έλαβε υπόψη του έχει προκύψει από κόστος πωλήσεων προερχόμενο από αγορές εμπορευμάτων (ως αναλύεται στην σελίδα 10 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Εκ του λόγου αυτού ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας βάσιμως προβάλλεται και με την παρούσα Απόφαση για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των αγορών που απεικονίζονται στον πίνακα κατάστρωσης (καθώς αφενός επί των στοιχείων αυτών βασίσθηκε ο έλεγχος για τους συντελεστές μικτού κέρδους χωρίς να προβεί σε καμία διαπίστωση ότι τα στοιχεία δαπανών που απεικονίζονται διακριτά σε αυτόν αφορούν σε κόστος πωληθέντων) ενώ δεν λαμβάνονται υπόψη στοιχεία απογραφών, αποθεμάτων και καταστροφών αποθεμάτων καθώς ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν προσκομίσθηκαν σχετικά βιβλία (αρχεία) και δικαιολογητικά από τα οποία να υφίσταται τεκμηριωμένη πληροφόρηση ως προς τα επικαλούμενα αποθέματα.

Κατόπιν των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα, οι φορολογητέες εκροές και το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος νομικού προσώπου προσδιορίζονται ως εξής ως κάτωθι:

	2019	2020
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΔΕΔ	293.019,52	223.041,11
Συντελεστής (%) κόστους πωληθέντων/πωλήσεις	0,66	0,73
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα =Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ/Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων	443.968,97	305.535,77
Φορολογητέες εκροές 13%	321.167,15	301.227,71
Φορολογητέες εκροές 24%	122.801,82	4.308,06
Σύνολο φορολογητέων εκροών	443.968,97	305.535,77

Φορολογικό έτος 2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πωλήσεις εμπορευμάτων	355.030,56	514.932,12	443.968,97	-88.938,41
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	233.519,52	339.855,20	293.019,52	-59.500,00
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	121.511,04	175.076,92	150.949,45	-29.438,41
Αμοιβές & έξοδα Προσωπικού	69.637,41	44.719,16	44.719,16	24.918,25
Διάφορα Έξοδα	51.545,23	23.514,96	23.514,96	28.030,27
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	328,40	106.842,80	82.715,33	-82.386,93
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	328,40	106.842,80	82.715,33	-82.386,93
ΠΛΕΟΝ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ ΛΟΓ.ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ	0,00	145.334,32	116.968,94	-116.968,94
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	328,40	252.177,12	199.684,27	-199.355,87

Φορολογικό έτος 2020

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πωλήσεις εμπορευμάτων	295.684,46	380.062,24	305.535,77	-9.851,31
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	215.407,11	277.445,44	223.041,11	-7.634,00
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	80.277,35	102.616,80	82.494,66	-2.217,31
Αμοιβές & έξοδα Προσωπικού	36.024,26	36.024,26	36.024,26	0,00
Διάφορα Έξοδα	64.528,23	46.854,24	46.854,24	17.673,99
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	-20.275,14	19.738,30	-383,84	-19.891,30
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	-20.275,14	19.738,30	-383,84	-19.891,30
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ ΛΟΓ.ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ	0,00	64.741,99	13.000,00	-13.000,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-20.275,14	84.500,29	12.616,16	-32.891,30

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης με ημερομηνία θεώρησης 23.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 01.02.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, εδρεύουσας στη Αττικής, οδός, αριθ., ως εξής:

Α) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

α) της με αριθ. / 23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

β) της με αριθ. / 23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020,

γ) της με αριθ. / 23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019,

δ) της με αριθ. / 23.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 και

Β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της με αριθ. / 23.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2024.

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

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογική αναμόρφωση Λογαριασμού "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	2	(3)-(1)
Φορολογικά κέρδη χρήσης	328,40	252.177,12	199.684,27	199.355,87
Σύνολο κερδών	328,40	252.177,12	199.684,27	199.355,87
Κέρδη φορολογικού έτους	328,40	252.177,12	199.684,27	199.355,87
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	49.252,49	49.252,49	49.252,49	
Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	0,00	202.924,63	150.431,78	150.431,78
Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση	48.924,09			-48.924,09

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
Ζημιά	48.924,09			-48.924,09
Φορολογικά κέρδη	0,00	202.924,63	150.431,78	150.431,78
(α) Φόρος που αναλογεί 24%	0,00	48.701,91	36.103,63	36.103,63
(η) Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	0,00	48.701,91	36.103,63	36.103,63
(θ) Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
(ιη) Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				0,00
(ιθ) Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00	48.701,91	36.103,63	36.103,63
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				0,00
(κ) Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	0,00	0,00	0,00	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00
(κδ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 τουν.3986/2011	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
(κε) άθροισμα	1.000,00	49.701,91	37.103,63	36.103,63
(κστ) Χρεωστικό ποσό	1.000,00	49.701,91	37.103,63	36.103,63
(κζ) Πιστωτικό ποσό				0,00
(κθ) Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.000,00	49.701,91	37.103,63	36.103,63
(λ) Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή				0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ				0,00
(λα) Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		24.350,96	18.051,81	18.051,81

Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.000,00	74.052,87	55.155,44	54.155,44
---	-----------------	------------------	------------------	------------------

(τροποποίηση της υπ' αριθ./23.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

(ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φ.Π.Α.

	Δήλωσης (1)	Ελέγχου (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορές (3)- (1)
Φορολογητέες εκροές 13%	257.038,75	372.501,89	321.167,15	64.128,40
Φορολογητέες εκροές 24%	97.901,81	142.430,23	122.801,82	24.900,01
Σύνολο φορολογητέων εκροών	354.940,56	514.932,12	443.968,97	89.028,41
Φορολογητέες εισροές	331.599,96	331.599,96	331.599,96	0,00
Φόρος εκροών 13%	33.415,04	48.425,25	41.751,73	8.336,69
Φόρος εκροών 24%	23.518,04	34.183,26	29.472,44	5.954,40
Σύνολο φόρου εκροών	56.933,08	82.608,50	71.224,17	14.291,09
Φόρος εισροών	50.174,15	50.174,15	50.174,15	0,00
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	6.758,91	6.758,91	6.758,91	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	0,02	0,02	0,02	0,00
Σύνολο φόρου εισροών	56.933,08	56.933,08	56.933,08	0,00
Αφαιρούμενα ποσά στο φόρο εισροών				0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	56.933,08	56.933,08	56.933,08	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	25.675,42	14.291,09	14.291,09
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	0,00	12.837,72	7.145,54	7.145,54
Ποσό που επεστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	38.513,14	21.436,63	21.436,63
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθ./23.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85

του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2020

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογική αναμόρφωση Λογαριασμού "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
	1	2	2	(3)-(1)
Ζημιά χρήσης	20.275,14			
Φορολογικά κέρδη χρήσης		84.500,29	12.616,16	12.616,16
Σύνολο κερδών	0,00	84.500,29	12.616,16	12.616,16
Κέρδη φορολογικού έτους	0,00	84.500,29	12.616,16	12.616,16
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	48.924,09	0,00	0,00	-48.924,09
Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	0,00	84.500,29	12.616,16	12.616,16
Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση	69.199,23			-69.199,23

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
Ζημιά	69.199,23			-69.199,23
Φορολογικά κέρδη	0,00	84.500,29	12.616,16	12.616,16
(α) Φόρος που αναλογεί 24%	0,00	20.280,07	3.027,88	3.027,88
(η) Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	0,00	20.280,07	3.027,88	3.027,88
(θ) Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
(ιη) Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				0,00
(ιθ) Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00	20.280,07	3.027,88	3.027,88
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				0,00
(κ) Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	0,00	0,00	0,00	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00
(κδ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 τουν.3986/2011	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
(κε) άθροισμα	1.000,00	21.280,07	4.027,88	3.027,88
(κστ) Χρεωστικό ποσό	1.000,00	21.280,07	4.027,88	3.027,88
(κζ) Πιστωτικό ποσό				0,00
(κθ) Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.000,00	21.280,07	4.027,88	3.027,88
(λ) Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή				0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ				0,00
(λα) Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		10.140,03	1.513,94	1.513,94
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.000,00	31.420,10	5.541,82	4.541,82

(τροποποίηση της υπ' αριθ./23.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

(ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φ.Π.Α.

	Δήλωσης (1)	Ελέγχου (2)	ΔΕΔ (3)	Διαφορές (3)-(1)
Φορολογητέες εκροές 13%	291.537,32	374.703,37	301.227,71	9.690,39
Φορολογητέες εκροές 24%	4.147,14	5.358,88	4.308,06	160,92
Σύνολο φορολογητέων εκροών	295.684,46	380.062,25	305.535,77	9.851,31
Φορολογητέες εισροές	260.309,84	260.309,84	260.309,84	0,00
Φόρος εκροών 13%	37.899,85	48.711,44	39.159,60	1.259,75
Φόρος εκροών 24%	995,31	1.286,13	1.033,93	38,62
Σύνολο φόρου εκροών	38.895,17	49.997,57	40.193,54	1.298,37
Φόρος εισροών	40.478,12	40.478,12	40.478,12	0,00
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	858,48	858,48	858,48	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών		0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου εισροών	41.336,60	41.336,60	41.336,60	0,00
Αφαιρούμενα ποσά στο φόρο εισροών	0,01	0,01	0,01	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	41.336,59	41.336,59	41.336,59	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.441,43	0,00	1.143,06	-1.298,37
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.660,98	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		4.330,49		
Ποσό που επεστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	12.991,47	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	2.441,43		1.143,06	
Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθ. .../23.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2024

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	250,00€
-------------------------------	----------------

(ως η υπ' αριθ. /23.12.2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.