



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα,

Αριθμός απόφασης:

31/05/2022

2097

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Χανίων, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015 έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, γ) της υπ' αριθ./2021 και με ημερομηνία θεώρησης 29-12-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, δ) της υπ' αριθ./2021 και με ημερομηνία θεώρησης 29-12-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., ε) της με αριθ./01-12-2021 Πράξης Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ζ) της με αριθ./01-12-2021 Πράξης Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., στ) του υπ' αριθ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και κάθε άλλη συναφούς πράξης, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της Φορολογικής Διοίκησης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τη με αριθ. πρωτ./28-02-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (βάσει της Α. 1012/27-1-2022), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 13.962,42 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 6.981,21 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.539,55 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 26.483,18 €.

β) Με την υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου προς καταβολή ύψους 27.593,18 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 9.733,15 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 37.326,33 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015, εκδόθηκαν βάσει των με ημερομηνία θεώρησης 29-12-2021 οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, συνεπεία της με αριθ./....../...../ 25-05-2021 εντολής φορολογικού ελέγχου.

Δυνάμει της ανωτέρω εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «..... ΚΑΙ», Α.Φ.Μ. και έδρα στα, επί της οδού, αριθ. Ειδικότερα, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν σύμφωνα με την με αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης της ΑΑΔΕ διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2015.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε το με αριθ./01-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./22-12-2021 Υπόμνημα απόψεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας τους έκανε μερικώς δεκτούς και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Αοριστία Πράξεων- Έλλειψη αιτιολογίας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και ιδίως η με αριθ./2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, δεν περιλαμβάνουν επαρκή αιτιολογία για τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων επιβολής των ως άνω προστίμων.
- Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης- Καταχρηστική άσκηση διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης σε βάρος του διοικούμενου. Ο έλεγχος έκανε κακή χρήση της διακριτικής του ευχέρειας ενώ βάσει της αρχής της χρηστής διοίκησης θα έπρεπε να έχει επιλέξει την επεικότερη λύση για τον διοικούμενο, η οποία θα οδηγούσε στην μη επιβολή οποιουδήποτε προστίμου.
- Ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων, αυθαίρετες εκτιμήσεις του ελέγχου αναφορικά με τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.
 - α) Αυθαίρετοι υπολογισμοί ελέγχου αναφορικά με το μεικτό κέρδος από την πώληση βιβλίων. Ο έλεγχος προσδιόρισε το μεικτό κέρδος από την πώληση βιβλίων σε 14 %, το οποίο δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, καθώς είναι πολύ μικρότερο απ' αυτό δεδομένης της φύσης του προϊόντος.
 - β) Αυθαίρετοι υπολογισμοί ελέγχου αναφορικά με το μεικτό κέρδος από την πώληση επίπλων. Ο έλεγχος προσδιόρισε το μεικτό κέρδος από την πώληση επίπλων σε 50 %, το οποίο δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, ενώ δεν λήφθηκε υπόψη η από 24-11-2021 υπεύθυνη δήλωσή της με την οποία δηλώνει ότι το εν λόγω ποσοστό είναι 22 %. Ακόμη, ο έλεγχος διαχωρίζει τις πωλήσεις επίπλων και των πωλήσεων μπεμπέ, οι οποίες έχουν ίδιο συντελεστή Φ.Π.Α. 23%, γεγονός που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα καθώς δεν τηρείται αυτή η κατηγοριοποίηση στην επιχείρησή της. Η ίδια έχει εκδώσει όλα τα νόμιμα παραστατικά και έχει συμπεριλάβει στις αντίστοιχες δηλώσεις όλα τα έσοδα από τις πωλήσεις. Ο έλεγχος λανθασμένα έχει συμπεριλάβει στα έπιπλα προϊόντα τα οποία είναι είδη μπεμπέ και γι' αυτό το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της προέρχεται από τα είδη μπεμπέ.
 - γ) Αυθαίρετος καταλογισμός λογιστικών διαφορών για τιμολόγια άνω των 500,00 €. Οι συναλλαγές με όλους τους προμηθευτές έχουν γίνει νόμιμα, έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα παραστατικά και έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος. Οι καταβολές προς το σύνολο των προμηθευτών πραγματοποιούνταν τμηματικά έναντι των συνολικών οφειλών της, όπως αποδεικνύεται και από τις σχετικές καρτέλες.
 - δ) Αυθαίρετος καταλογισμός λογιστικών διαφορών για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
 - ε) Αυθαίρετη απόρριψη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών, θεωρώντας ότι αφορούν προσωπικές δαπάνες και όχι δαπάνες που έγιναν προς όφελος της επιχείρησης.
- Ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων, αυθαίρετες εκτιμήσεις του ελέγχου αναφορικά με τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. και της εισφοράς αλληλεγγύης.
 - α) Εσφαλμένος υπολογισμός Φ.Π.Α.. Ο έλεγχος αναγνώρισε δαπάνες ποσού 16.648,46 € χωρίς να αναγνωριστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών.
 - β) Εσφαλμένος υπολογισμός εισφοράς αλληλεγγύης. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1159/2015 της Γενικής Γραμματείας Εσόδων, δεν μπορεί να υπολογιστεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης με ποσοστό μεγαλύτερο του 8%, συνεπώς ο έλεγχος

λανθασμένα χρησιμοποίησε ποσοστό 10,9%. Σύμφωνα με την ως άνω ΠΟΛ. το ποσοστό που αντιστοιχεί στο εισόδημά της είναι 4%.

- Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου, καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα όσα πραγματικά και αδιαμφισβήτητα εξέθεσε η ίδια στις υπ' αριθ./22-12-2021 απόψεις της. Επομένως μόνο κατ' επίφαση της επετράπη να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, γεγονός που δεν θεραπεύει το ελάττωμα στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς δεν λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα της ίδιας και η αδυναμία καταβολής των καταλογισθέντων ποσών.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλονται οι με αριθ./2021 και/2021 και με ημερομηνία θεώρησης 29-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες, ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010). Ομοίως, για τη με αριθ./01-12-2021 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και τη με αριθ./01-12-2021 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. καθώς και το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 4308/2014, 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, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

....

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλυσίμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Α.1293/2019 Απόφαση της ΑΑΔΕ με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» αναφέρεται ότι:

«Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

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:

1. Η υποβολή όλων των σχετικών δηλώσεων για κάθε είδους φορολογία και τα δεδομένα αυτών.
2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.
3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.
4. ...
5. Ύπαρξη ενδείξεων για την άρση τραπεζικού απορρήτου.

...

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν του φορολογικού έτους που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται υποχρεωτικά η εκπλήρωση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων των παρακρατούμενων και λοιπών φόρων.

Άρθρο 3

Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία

Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:

Α. Έγγραφα σύστασης ή νομιμοποίησης

1. Έλεγχος νομιμοποιητικών ή συστατικών εγγράφων.
2. Αξιοποίηση στοιχείων του Γενικού Μητρώου Εμπορικών Επιχειρήσεων (Γ.Ε.Μ.Η.).

Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).
2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).
3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων.
4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.
5. Έλεγχος ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.
6. Έλεγχος και αξιοποίηση ενδείξεων ή διαφορών που προκύπτουν από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών.
7. Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για επαλήθευση συναλλαγών, καθώς και από άλλη πληροφορία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
8. Έλεγχος εμφάνισης όλων των εισοδημάτων από τις λοιπές κατηγορίες της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Κ.Φ.Ε.).
9. Έλεγχος ύπαρξης επιχορηγήσεων ή επιδοτήσεων.
10. Έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., ΑΔΗΜΕ), καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.

Άρθρο 4

Επαληθεύσεις 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.
 - γ) Επαλήθευση των επιστροφών και εκπώσεων σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.
 - δ) Επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων του φορολογικού έτους, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων.
2. Επαλήθευση του ύψους των αγορών με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α) Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, της αξίας και του αναλογούντος Φ.Π.Α. Η ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διενεργείται για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

β) Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

γ) Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία παραστατικά διακίνησης και στα έγγραφα μεταφοράς.

δ) Επαλήθευση των αθροίσεων αγορών του φορολογικού έτους, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων.

Άρθρο 5

Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Άρθρο 6

Έρευνα και έλεγχος διαδικτυακών συναλλαγών

Επί διενέργειας συναλλαγών μέσω διαδικτύου, κατά περίπτωση ερευνώνται, ελέγχονται και επαληθεύονται τα παρακάτω:

1. Η καταχώρηση του ελεγχόμενου προσώπου στο Γ.Ε.Μ.Η., αναφορικά με την δραστηριοποίησή του σε ηλεκτρονικό ή εξ αποστάσεως εμπόριο ή παροχή υπηρεσιών, όπως ορίζεται υποχρεωτικά από τις ισχύουσες διατάξεις.
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.).
5. Η ύπαρξη συμβάσεων/συμφωνιών με επιχειρήσεις ταχυδρομικών υπηρεσιών ή/και εταιρείες μεταφορών (courier).
6. Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τη λήψη και καταχώρηση της παραγγελίας, την πληρωμή, καθώς και την αποστολή των αποθεμάτων ή την παροχή υπηρεσιών.
7. Το ύψος των συναλλαγών που προκύπτουν από τα δεδομένα που τηρούνται και είναι αποθηκευμένα ηλεκτρονικά στους υπολογιστές, server, cloud κ.λπ. του ελεγχόμενου προσώπου.
8. Οι τρόποι πληρωμής των ηλεκτρονικών και εξ αποστάσεως συναλλαγών, όπως πληρωμή μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, αντικαταβολών μέσω επιχειρήσεων ταχυδρομικών υπηρεσιών, ιδρυμάτων έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος, ηλεκτρονικών πορτοφολιών, Paysafe, PayPal κ.λπ.
9. Η τυχόν σύνδεση των συσκευών POS/e-POS με ξένα πιστωτικά ιδρύματα.
10. Η ύπαρξη εσόδων από προμήθειες, διαφημιστικά συμβόλαια ή άλλα έσοδα από συναλλαγές με επιχειρήσεις ή πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο.

11. Η πραγματοποίηση διαδικτυακών συναλλαγών με χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τρίτες χώρες.

12. Επί διαδικτυακών συναλλαγών διενεργείται επαλήθευση των εσόδων για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

13. Στην περίπτωση που προκύψει δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου στην αλλοδαπή, ερευνάται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης με βάση την εθνική νομοθεσία και τις συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας.

Άρθρο 7

Έλεγχος συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων

Επί διενέργειας συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Ελέγχεται αν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι συνδεδεμένη με άλλα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

2. Ελέγχεται αν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης ή διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή.

3. Ελέγχεται η πραγματοποίηση συναλλαγών ή μεταφορά λειτουργιών κατά την έννοια των άρθρων 50 και 51 του ν. 4172/2013, του ελεγχόμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή πρόσωπα ή με μόνιμες εγκαταστάσεις ή με το κεντρικό τους στην αλλοδαπή, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» κατά τις ελεγχόμενες περιόδους.

4. Ελέγχεται εάν υφίσταται η υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών στις ελεγχόμενες περιόδους και οι σχετικές με την κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης, παρεπόμενες υποχρεώσεις (υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών).

5. Ελέγχεται η ορθή μεταφορά των δεδομένων του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών από τα βιβλία του ελεγχόμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, καθώς και από το Φάκελο Τεκμηρίωσης.

6. Ανεξάρτητα από την υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης από το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ελέγχεται η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και η τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων».

7. Ελέγχεται αν έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων».

8. Ελέγχεται, αν έχουν εκδοθεί αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις, η ισχύς των κρίσιμων παραδοχών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης, η τήρηση των όρων της απόφασης προέγκρισης και η υποβολή της ετήσιας έκθεσης συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης.

Άρθρο 8

Έλεγχος Φοροαποφυγής

Εξετάζεται η ύπαρξη τυχόν διευθετήσεων για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013.

Άρθρο 9

Έλεγχος για πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία

Για τον έλεγχο έκδοσης πλαστών, εικονικών, καθώς και λήψης εικονικών ή νόθευσης φορολογικών στοιχείων, αξιοποιούνται στοιχεία, καταστάσεις, διασταυρώσεις κάθε είδους και πληροφορίες και ελέγχονται ενδεικτικά τα ακόλουθα:

1. Ελέγχονται, μέσω των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, μεμονωμένες αγορές ή δαπάνες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε σχέση με τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου, ιδίως από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές καθώς επίσης και φορολογικά στοιχεία, ιδιαίτερα αυτά με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους.
2. Ελέγχεται, ο τρόπος διακίνησης των αποθεμάτων και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης, καθώς επίσης η δυνατότητα παραγωγής της επιχείρησης, η επάρκεια των υλικών και ανθρώπινων πόρων, η επάρκεια και η καταλληλότητα των αποθηκευτικών χώρων αυτής σε σχέση με τα διακινούμενα αγαθά.
3. Ελέγχεται εάν ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών γίνεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

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 εκπιπόμενες 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 εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών.
3. Σε περίπτωση εμφάνισης παροχών σε είδος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, να εξετάζεται αν τα αντίστοιχα ποσά έχουν αποσταλεί με το αρχείο βεβαιώσεων ως εισόδημα των φυσικών προσώπων.
4. Ελέγχεται η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013.
5. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.
6. Ελέγχεται εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν. 4172/2013.
7. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η ορθή μεταφορά των φορολογικών ζημιών σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις.
8. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός των λογιστικών και φορολογικών κερδών της ελεγχόμενης σύμφωνα με την λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα, καθώς και ο ορθός υπολογισμός των διαφορών λογιστικής φορολογικής βάσης προκειμένου να επιβεβαιωθεί η τήρηση των φορολογικών διατάξεων ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.
9. Ελέγχεται η τυχόν πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, ώστε να συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας.
10. Όσον αφορά τις ληφθείσες επιχορηγήσεις, ελέγχεται η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης καθώς

και η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα.

11. Σε περίπτωση εμφάνισης αφορολόγητων και απαλλασσόμενων του φόρου ποσών, να εξετάζεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής με βάση τη κείμενη φορολογική νομοθεσία.

12. Να ελέγχεται η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατόπιν έκπτωσης α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4172/2013, καθώς και η ύπαρξη των απαιτούμενων δικαιολογητικών.

Άρθρο 11

Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Άρθρο 12

Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Ελέγχεται η συμφωνία φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης αν η απόκλιση αυτή αιτιολογείται.
2. Ελέγχεται αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις δηλώσεις (κατ'αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εκροές (έσοδα), και οι εισροές (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.
3. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της ελεγχόμενης, ιδίως αν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.
4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.
5. Ελέγχεται αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές ή επί παροχής υπηρεσιών, για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών, πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις για την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών.
6. Επί διενέργειας ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών καθώς και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.
7. Επί απαλλασσόμενων πωλήσεων ελέγχεται αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.
8. Ελέγχεται η τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών και προϋποθέσεων στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου.
9. Έλεγχος απόδοσης του φόρου που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών (άρθρα 7 και 9 του Κώδικα Φ.Π.Α.).
10. Επί διενέργειας εισαγωγών και εξαγωγών, ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.
11. Ελέγχεται εάν το δικαίωμα έκπτωσης έχει ασκηθεί υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α.

12. Ελέγχεται αν υφίστανται δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

13. Ελέγχεται η ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

14. Ελέγχεται εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται.

15. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000.

16. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων, εφόσον υπήρχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.

17. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων για τις παραδόσεις αγαθών που διενεργούνται βάσει της Π.2869/1987 κοινής υπουργικής απόφασης.

18. Ελέγχεται η ορθή τήρησης της διαδικασίας που ορίζεται από την ΠΟΛ 1167/2015 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

19. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν ειδικά καθεστώτα του Φ.Π.Α.

Άρθρο 13

ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

...».

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου υπολογισμού του μεικτού κέρδους βιβλίων και επίπλων

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Χανίων, εφαρμόζοντας τα όσα αναφέρονται στο αναλυτικό Πρόγραμμα Ελέγχου της με αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης της ΑΑΔΕ και δυνάμει της με αριθ./....../...../ 25-05-2021 εντολής φορολογικού ελέγχου, διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «.....
.....
..... ΚΑΙ

Επειδή, κατά την επαλήθευση επί των εσόδων και αγορών, από την αντιπαραβολή των εκδοθέντων στοιχείων διαπιστώθηκε η μη καταχώρηση στη στήλη των εσόδων δύο τιμολογίων πώλησης, ήτοι α) του με αριθ./21-07-2015 καθαρής αξίας 174,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% ποσού 40,00 € και β) του με αριθ./09-12-2015 καθαρής αξίας 31,70 € πλέον Φ.Π.Α. 23% ποσού 7,92 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα, παρακολουθεί τα έσοδά της στις εξής κατηγορίες:

α) Χονδρικές πωλήσεις 23% όπου καταχωρεί τα εκδοθέντα τιμολόγια. Οι πωλήσεις αυτές αφορούν κυρίως σε καρεκλάκια φαγητού ή παρκοκρέβατα.

β) Πωλήσεις βιβλίων 6,5% όπου καταχωρούνται οι πωλήσεις βιβλίων.

γ) Πωλήσεις παιχνιδιών 23% όπου καταχωρούνται οι πωλήσεις των παιχνιδιών.

δ) Πωλήσεις επίπλων 23 % όπου καταχωρούνται οι πωλήσεις των επίπλων (ξύλινων).

ε) Πωλήσεις μπεμπέ 23 % όπου καταχωρούνται οι πωλήσεις των υπόλοιπων ειδών.

στ) Ενοικιάσεις θηλάστρων 23%.

Η ανωτέρω κατηγοριοποίηση των εσόδων στα βιβλία ταυτίζεται και με την κατηγοριοποίηση των εσόδων στην ΦΤΜ.

Επειδή, ο έλεγχος δεν μπορούσε να αντλήσει πληροφορίες σχετικά με τον συντελεστή μικτού κέρδους από τα εκδοθέντα στοιχεία και τιμολόγια καθώς δεν αναφέρονταν αναλυτικά στο είδος αλλά σε κατηγορία ειδών, χωρίς να προσδιορίζονται χαρακτηριστικά του πωλούμενου είδους, προσδιόρισε το μικτό κέρδος για τις δύο κατηγορίες ως εξής:

α) για τα βιβλία, από έρευνα από το ίντερνέτ και κατόπιν συζητήσεως με την προσφεύγουσα, όπου διαπιστώθηκε συντελεστής μικτού κέρδους κυμαίνεται από 15% έως 19 %.

β) για τα έπιπλα στην τρέχουσα χρήση από τα τιμολόγια αγοράς ή τιμοκαταλόγους προμηθευτών και τις τιμές πώλησης τόσο από την έκθεση (μαγαζί) της προσφεύγουσας ή από τους τιμοκαταλόγους των εταιρειών και της προσφεύγουσας. Επίσης, σε αντιπαράβολή με στοιχεία κόστους από τα τιμολόγια αγοράς του υπό κρίση έτους, προκειμένου να εκτιμηθεί η αυξομείωση ή όχι στο κόστος αγοράς. Επιπλέον, λήφθησαν υπόψη οι επισημάνσεις της προσφεύγουσας όσο και οι δηλωθέντες συντελεστές κέρδους με τη με αρ. πρωτ./24-11-2021 Υπεύθυνη δήλωσή της.

Επειδή, ο έλεγχος κατά τη διενέργεια του επιτόπιου προληπτικού ελέγχου, ζήτησε και του χορηγήθηκαν αντίγραφα των κάτωθι:

- Του τιμοκαταλόγου της εταιρείας
- Του τιμοκαταλόγου της εταιρείας στον οποίο εμπεριέχονται προτεινόμενες τιμές λιανικής.
- Του καταλόγου 2019-2020 της εταιρείας, στον οποίο η προσφεύγουσα έχει καταγράψει τις τιμές πώλησης λιανικής.
- Του με αριθ./17-11-2021 Τιμολογίου- Δελτίου Αποστολής της εταιρείας - ΟΕΕ.
- Του τιμοκαταλόγου της εταιρείας στον οποίο εμπεριέχονται προτεινόμενες τιμές λιανικής.
- Του με αριθ./26-10-2021 Τιμολογίου της εταιρείας Ι.Κ.Ε.
- Του τιμοκαταλόγου της εταιρείας
- Του καταλόγου της εταιρείας στο οποίο η προσφεύγουσα έχει σημειώσει τιμές λιανικής.
- Του με αριθ./29-10-2021 Τιμολογίου της εταιρείας
- Του καταλόγου της εταιρείας στον οποίο η προσφεύγουσα έχει σημειώσει τιμές λιανικής.

Επειδή, από τον έλεγχο της απογραφής διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Στην απογραφή της 01-01-2015 (31-12-2014) είχαν απογραφεί παιδικά έπιπλα και κατά τη διάρκεια της χρήσης 2015 είχαν πραγματοποιηθεί αγορές παιδικών επίπλων. Ωστόσο, την 31-12-2015 η απογραφή για τα παιδικά έπιπλα ήταν μηδενική.

- Στην απογραφή της 01-01-2015 (31-12-2014) είχαν απογραφεί βιβλία και κατά τη διάρκεια της χρήσης 2015 δεν είχαν πραγματοποιηθεί αγορές βιβλίων. Ωστόσο, την 31-12-2015 η απογραφή για τα βιβλία ήταν μηδενική και δεν υπήρχαν στοιχεία καταστροφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα της ως άνω απογραφής τα βιβλία που είχε η προσφεύγουσα ως απόθεμα την 01-01-2015 πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης 2015 και λαμβάνοντας υπόψη ως μέσο συντελεστή κέρδους στα βιβλία το 17 % που υπέδειξε η προσφεύγουσα με την με αριθ. πρωτ./24-11-2021 υπεύθυνη δήλωσή της, η συνολικά πωλούμενη αξία προσδιορίζεται σε 724,75 € πλέον Φ.Π.Α 6,5 %, ήτοι 47,11 €. Δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης 2015 είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας πωλήσεις βιβλίων

καθαρής αξίας 106,10 € πλέον Φ.Π.Α. 6,90 €, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε άγνωστο αριθμό παραστατικών για πώληση βιβλίων συνολικής αξίας 618,65 € (724,75 €- 106,10 €) χωρίς Φ.Π.Α. 6,5 %.

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα της ως άνω απογραφής τα έπιπλα που είχε η προσφεύγουσα ως απόθεμα την 01-01-2015 πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης 2015 και λαμβάνοντας υπόψη παραστατικά (τιμολόγια αγοράς, τιμοκαταλόγους προμηθευτών και τιμοκαταλόγους προσφεύγουσας) τα οποία χορηγήθηκαν στον έλεγχο, ο έλεγχος συμπέρανε ότι η προσφεύγουσας πουλάει κατά μέσο όρο τα έπιπλα με ποσοστό μικτού κέρδους από 77% έως 100%. Ωστόσο, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό μικτού κέρδους σε 50%, λαμβάνοντας υπόψη έξοδα μεταφοράς και λοιπά έξοδα από Αθήνα έως τα Χανιά και τυχόν εκπώσεις στον τελικό καταναλωτή. Ακόμη, αν και το κόστος αγοράς το έτος 2015 ήταν χαμηλότερο άρα και το μικτό κέρδος υψηλότερο, ο έλεγχος έλαβε υπόψη αυτόν τον παράγοντα γιατί οι αγορές του έτους 2021 είναι αυξημένες λόγω πληθωριστικών πιέσεων. Επομένως, ο έλεγχος προσδιόρισε την συνολικά πωλούμενη αξία τουλάχιστον σε 59.265,09 € πλέον Φ.Π.Α 23,00 %, ήτοι 13.630,97 €. Δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης 2015 είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας πωλήσεις επίπλων καθαρής αξίας 14.000,25 € πλέον χονδρικές πωλήσεις ύψους 2.274,40 €, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε άγνωστο αριθμό παραστατικών για πωλήσεις επίπλων συνολικής αξίας 42.990,44 € (59.265,09 € - 14.000,25 € - 2.274,40 €) χωρίς Φ.Π.Α. 23,00 %.

Επειδή, τα ως άνω ποσοστά μικτού κέρδους προσδιορίστηκαν από τα στοιχεία που παρείχε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, όπως τιμολόγια αγοράς, τιμοκαταλόγους που η ίδια χρησιμοποιεί στην έκθεσή της και τιμές λιανικής που βρέθηκαν και φωτογραφήθηκαν πάνω στα πωλούμενα εμπορεύματα στην έκθεσή της. Επομένως, ο έλεγχος χρησιμοποίησε στοιχεία που είχε στη διάθεσή του από την ίδια την προσφεύγουσα και από προμηθευτές της. Επίσης, η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή της δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι τα ποσοστά κέρδους είναι μικρότερα και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτουν τα κάτωθι:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Δήλωσης	116.658,61	116.658,61	116.658,61	0,00
Μη καταχωρημένα TIM		205,70	205,70	-205,70
Μη καταχωρημένα Βιβλία		618,65	618,65	-618,65
Μη καταχωρημένα έπιπλα		42.990,44	42.990,44	-42.990,44
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	116.658,61	160.473,40	160.473,40	-43.814,79

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου καταλογισμού λογιστικών διαφορών για τιμολόγια άνω των 500,00 € στα οποία δεν αποδεικνύεται η πληρωμή με τραπεζικό μέσο και περί αυθαίρετης απόρριψης εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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»....

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ορίζονται τα ακόλουθα:

«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 συνήθειες 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 με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

-β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.....
-ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,.....
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015, με ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», διευκρινίστηκαν τα παρακάτω:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

.....

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.

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

.....

Διευκρινίζεται ότι ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.».

Σχετικά με τα τιμολόγια άνω των 500,00 €

Επειδή, σχετικά με το με αριθ. 43 τιμολόγιο καθαρής αξίας 530,00 € με εκδότρια εταιρεία την «..... & Ο.Ε.» η προσφεύγουσα προσκομίζει μια φωτοτυπία απόδειξης είσπραξης ποσού 359,60 € από την ανωτέρω εταιρεία και δύο αντίγραφα ιδιωτικών εμβασμάτων της Εθνικής Τράπεζας Ελλάδος, ποσού 209,00 € και 397,29 € και με ημερομηνίες έκδοσης 13-11-2015 και 19-05-2016 αντίστοιχα. Τα ανωτέρω εμβάσματα έχουν πραγματοποιηθεί προς λογαριασμό με την επωνυμία και ως εκ τούτου δεν γίνονται δεκτά αφού δεν αφορούν λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία που εξέδωσε το στοιχείο.

Επειδή, σχετικά με το με αριθ. τιμολόγιο καθαρής αξίας 600,57 € με εκδότρια εταιρεία την «..... Ε.Ε.» η προσφεύγουσα προσκομίζει την καρτέλα της ως άνω εταιρείας, ένα αντίγραφο ιδιωτικού εμβάσματος της Εθνικής Τράπεζας Ελλάδος, ποσού 500,00 € με ημερομηνία έκδοσης την 15-02-2016 και το με αριθ./23-07-2015 πιστωτικό επιστροφής. Το πιστωτικό επιστροφής δεν αναφέρει το τιμολόγιο που αφορά ενώ η πληρωμή μέσω της Εθνικής Τράπεζας Ελλάδος πραγματοποιήθηκε την 15-02-2016. Ως εκ τούτου δεν προκύπτει με βεβαιότητα η εξόφληση αυτού.

Επειδή, σχετικά με το με αριθ. τιμολόγιο καθαρής αξίας 1.799,79 € με εκδότρια εταιρεία την «..... Ε.Π.Ε.» η προσφεύγουσα προσκομίζει την καρτέλα της ως άνω εταιρείας, αντίγραφα των με αριθ. και σωμάτων των επιταγών όπου φαίνεται ως μοναδικός οπισθογράφος η εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» καθώς και τα από 15-1-2016 και 15-02-2016 αποδεικτικά παραλαβής πακέτου επιταγών συνολικής αξίας 1.000,00 € και 1.500,0 € αντίστοιχα, με πιστούμενο λογαριασμό την εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» και σφραγίδα της ίδιας εταιρείας. Ως εκ τούτου προκύπτει η εξόφληση αυτού και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός για αυτόν τον προμηθευτή.

Επειδή, σχετικά με το με αριθ./12-11-2015 τιμολόγιο καθαρής αξίας 563,16 € η προσφεύγουσα προσκομίζει την καρτέλα της εταιρείας «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.», αντίγραφο του με αριθ./12-11-2015 τιμολογίου της ίδιας εταιρείας και αντίγραφο της με αριθ. τραπεζικής επιταγής της Παγκρήτιας Συνεταιριστικής Τράπεζας με πρώτη οπισθογράφο την εταιρεία «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.». Ακόμη, προσκομίζει το με αριθ. πρωτ./07-02-2018 έγγραφο του Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών με το οποίο καταχωρήθηκε την 06-02-2018 στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο το από 01-02-2018 συμφωνητικό. Σύμφωνα με το εν λόγω συμφωνητικό, η εταιρεία με την επωνυμία «..... ΚΑΙ Ο.Ε.», η οποία συστάθηκε την 12-03-2009, τροποποιήθηκε σε «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.» από 12-06-2015 λόγω αποχώρησης του εταίρου και μεταβίβασης της εταιρικής του μερίδας προς τον του Ωστόσο, από τα προσκομιζόμενα καρτέλα προκύπτει ότι υπάρχει μια εγγραφή πίστωσης η οποία έχει δημιουργηθεί την 30-10-2015, ήτοι σε ημερομηνία προγενέστερη της εκδόσεως του τιμολογίου, ενώ η προσκομιζόμενη επιταγή με αριθ. έχει εκδοθεί την 30-01-2016. Εξάλλου το ποσό της πληρωμής δεν συμπίπτει με το ποσό του τιμολογίου και ως εκ τούτου δεν προκύπτει με βεβαιότητα η εξόφληση αυτού.

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου καταλογισμού λογιστικών διαφορών για τις εν λόγω συναλλαγές γίνονται μερικώς δεκτοί και οι λογιστικές διαφορές τροποποιούνται σε 1.693,73 € (3.493,52 € – 1.799,79 €).

Σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Προμηθευτής

Επειδή, σχετικά με τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας», η προσφεύγουσα προσκομίζει τα εμπρόσθια φύλλα τραπεζικών επιταγών σε διαταγή της εταιρείας «..... οι οποίες αντιστοιχούν σε κάποια από τα τιμολόγια ως κάτωθι:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ/ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
1)/21-01-2015 2)/01-03-2015	1) 486,00 € 2) 1.288,00 €	- ../29-04-2015	04/05/2015	1.774,00 €
1)/01-03-2015	1) 2.786,00 €	- ../16-05-2015	25/05/2015	2.786,00 €
1)/01-03-2015	1) 2.360,00 €	- ../27-05-2015	28/05/2015	2.360,00 €
1)/29-05-2015 2)/11-06-2015	1) 1.074,00 € 2) 319,00 €	- ../29-08-2015	05/10/2015	1.393,00 €

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει μόνο την εμπρόσθια όψη των τραπεζικών επιταγών χωρίς να προσκομίζει το πίσω μέρος με τις οπισθογραφήσεις, και για τον λόγο αυτό δεν έγιναν δεκτές πληρωμές από τον έλεγχο.

Επειδή, δεν τίθεται από τον έλεγχο θέμα εικονικότητας, οι ως άνω επιταγές γίνονται δεκτές, ενώ σε περίπτωση που προκύψει έλεγχος σχετικά με την εικονικότητα των ως άνω τιμολογίων αυτά θα κριθούν εκ νέου.

Επειδή, από την κατάσταση της Παγκρήτιας Τράπεζας που προσκομίζει η προσφεύγουσα, η οποία απεικονίζει τις τραπεζικές κινήσεις για το έτος 2015, φαίνεται η εξόφληση των ως άνω τραπεζικών επιταγών. Επιπλέον, τα ποσά πληρωμής ταυτίζονται με τα ποσά των τιμολογίων και οι ημερομηνίες πληρωμής είναι κοντά, χρονικά, στις ημερομηνίες έκδοσης των εν λόγω παραστατικών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο άλλο παραστατικό εξόφλησης των υπόλοιπων τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....», οι ισχυρισμοί της σχετικά με τον εν λόγω προμηθευτή γίνονται μερικώς δεκτοί και αναγνωρίζεται μόνο η εξόφληση των με αριθ./21-01-2015,/01-03-2015,/01-03-2015,/01-03-2015,/29-05-2015,/11-06-2015 τιμολογίων όπως απεικονίζεται στον ως άνω πίνακα.

Προμηθευτής

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφο της με αριθ.-... επιταγής της Παγκρήτιας Συνεταιριστικής Τράπεζας, σε διαταγή της εταιρείας «.....», αξίας

3.535,50 €, η οποία έχει οπισθογραφηθεί από την εκδότρια εταιρεία. Η εν λόγω επιταγή σύμφωνα με την προσφεύγουσα αντιστοιχεί στα κάτωθι τιμολόγια:

-/16-01-2015 αξίας 998,00 €
-/01-03-2015 αξίας 1.164,0 €
-/01-03-2015 αξίας 150,00 €
-/01-03-2015 αξίας 859,00 €

Από την κατάσταση της Παγκρήτιας Τράπεζας που προσκομίζει η προσφεύγουσα, η οποία απεικονίζει τις τραπεζικές κινήσεις για το έτος 2015, φαίνεται η εξόφληση της ως άνω τραπεζικής επιταγή την 15-05-2015 και ως εκ τούτου αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών.

Επειδή, για την εξόφληση του με ημερομηνία έκδοσης 05-03-2015 και με αριθ. τιμολογίου συνολικής αξίας 1.000,50 €, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα κάτωθι:

- Αντίγραφο της τραπεζικής κίνησης της τράπεζας, από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας προς τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η εκδότρια εταιρεία στην Ελλάδα ποσού 650,00 €, με ημερομηνία εκτέλεσης της συναλλαγής την 25-07-2015.
- Αντίγραφο της τραπεζικής κίνησης της, από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας προς τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η εκδότρια εταιρεία στην Ελλάδα, ποσού 290,00 €, με ημερομηνία εκτέλεσης της συναλλαγής την 25-07-2015. Το εν λόγω ποσό περιλαμβάνεται και ενώ στο με αριθ. πρωτ._22 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος το οποίο περιλαμβάνει όλα τα εξερχόμενα εμβάσματα της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών.

Επειδή, για την εξόφληση του με ημερομηνία έκδοσης 03-04-2015 και με αριθ. τιμολογίου συνολικής αξίας 344,00 € και του με ημερομηνία έκδοσης 24-04-2015 και με αριθ. τιμολογίου συνολικής αξίας 1.296,50 €, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα κάτωθι:

- Αντίγραφο της τραπεζικής κίνησης της Παγκρήτιας Τράπεζας, από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας προς τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η εκδότρια εταιρεία στην Ελλάδα ποσού 1.640,00 €, πλέον χρέωση 2,20 € για έξοδα τραπεζής, με ημερομηνία εκτέλεσης της συναλλαγής την 01-09-2015. Το εν λόγω ποσό περιλαμβάνεται και ενώ στο έγγραφο της Παγκρήτιας Τράπεζας το οποίο περιλαμβάνει όλα τις τραπεζικές κινήσεις της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών.

Επειδή, σχετικά με το με ημερομηνία έκδοσης 31-07-2015 και με αριθ. τιμολόγιο, συνολικής αξίας 1.977,00 € η προσφεύγουσα προσκομίζει:

- Αντίγραφο της τραπεζικής κίνησης της Εθνική Τράπεζας, από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας προς τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η εκδότρια εταιρεία στην Ελλάδα, ποσού 1.277,00 €, με ημερομηνία εκτέλεσης της συναλλαγής την 18-11-2015. Το εν λόγω ποσό περιλαμβάνεται και ενώ στο με αριθ. πρωτ._22 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος το οποίο περιλαμβάνει όλα τα εξερχόμενα εμβάσματα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω τιμολόγιο εξοφλείται με την ως άνω πληρωμή ποσού 1.277,00 € και με μία επιπλέον πληρωμή από τον λογαριασμό που τηρεί στην Εθνική Τράπεζα Ελλάδος, ποσού 700,00 €. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει και

αντίγραφο του τραπεζικού εμβάσματος ποσού 700,00 € από την Εθνική Τράπεζα στο οποίο ωστόσο δεν αναφέρονται τα στοιχεία του δικαιούχου, ενώ στο με αριθ. πρωτ._22 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος το οποίο περιλαμβάνει όλα τα εξερχόμενα εμβάσματα της προσφεύγουσας, δεν υπάρχει το εν λόγω ποσό. Ως εκ τούτου γίνεται δεκτή μόνο η πληρωμή ποσού 1.277,00 €.

Επειδή, σχετικά με το με ημερομηνία έκδοσης 16-10-2015 και με αριθ. τιμολόγιο, συνολικής αξίας 3.931,00 € η προσφεύγουσα προσκομίζει το αντίγραφο της διατραπεζικής εντολής από την Παγκρήτια Τράπεζα ποσού 3.353,75 € πλέον έξοδα τράπεζας ποσού 6,00 €. Το υπόλοιπο ποσό του τιμολογίου εξοφλείται με πληρωμή που πραγματοποιήθηκε την 01-03-2016, ποσού 577,25 από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, όπως αποδεικνύεται και από το με αριθ. πρωτ._22 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος το οποίο περιλαμβάνει όλα τα εξερχόμενα εμβάσματα της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών

Επειδή, η εξόφληση του με ημερομηνία έκδοσης 04-12-2015 και με αριθ. τιμολογίου, συνολικής αξίας 2.198,50 € συμπεριλαμβάνεται στο με αριθ. πρωτ._22 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος το οποίο περιλαμβάνει όλα τα εξερχόμενα εμβάσματα της προσφεύγουσας. Η εν λόγω πληρωμή πραγματοποιήθηκε την 12-04-2016 και ως εκ τούτου, αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτής της συναλλαγής.

Επειδή, σχετικά με τα υπόλοιπα τιμολόγια, η προσφεύγουσα προσκομίζει δύο αντίγραφα εμβασμάτων του λογαριασμού της με μεταφορά ποσών 1.055,50 € και 330,00 € προς την προμηθεύτρια εταιρεία, τα οποία ωστόσο δεν αναφέρουν στοιχεία τράπεζας αλλά ούτε και συνοδεύονται από τραπεζικές καταστάσεις από τις οποίες να αποδεικνύονται οι εν λόγω κινήσεις. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κάποια από τα τιμολόγια εξοφλούνται από τη με αριθ.-.... επιταγή, η οποία ωστόσο δε συμπεριλαμβάνεται στα προσκομισθέντα έγγραφα και ως εκ τούτου δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της.

Προμηθευτής

Επειδή, σχετικά με το με αριθ. /15-05-2015 τιμολόγιο συνολικής αξίας 1.633,98 €, εκδόσεως της εταιρείας «.....», η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφα τραπεζικών εμβασμάτων προς την εκδότρια εταιρεία, εκ των οποίων μία συναλλαγή συνολικού ποσού 1.502,87 € έχει πραγματοποιηθεί στις 11-05-2015 και οι υπόλοιπες μέσα στο έτος 2016. Ωστόσο από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι η εν λόγω μεταφορά χρημάτων αφορά στο συγκεκριμένο τιμολόγιο καθώς τα ποσά δεν ταυτίζονται και επιπλέον δεν έχουμε στοιχεία σχετικά με τυχόν προηγούμενες οφειλές προς τον συγκεκριμένο προμηθευτή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

Προμηθευτής

Επειδή, σχετικά με το με αριθ. /01-03-2015 τιμολόγιο συνολικής αξίας 1.911.10 €, εκδόσεως της εταιρείας «..... ..», η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφο της με αριθ.-.... επιταγής, σε διαταγή της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή, από την κατάσταση της Παγκρήτιας Τράπεζας που προσκομίζει η προσφεύγουσα, η οποία απεικονίζει τις τραπεζικές κινήσεις για το έτος 2015, φαίνεται η εξόφληση της ως άνω τραπεζικής επιταγής την 27-07-2015. Επιπλέον, το ποσό πληρωμής ταυτίζεται με το ποσό του

τιμολογίου και η ημερομηνία πληρωμής είναι κοντά, χρονικά, στην ημερομηνία έκδοσης του εν λόγω παραστατικού και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός σχετικά με τον εν λόγω προμηθευτή γίνεται δεκτός.

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου καταλογισμού λογιστικών διαφορών για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές γίνονται μερικώς δεκτοί και αναγνωρίζονται τα κάτωθι:

ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ 0%	ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ 23%	ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
16/01/2015			998,00	0,00	0,00
21/01/2015			486,00	0,00	0,00
01/03/2015			1.288,00	0,00	0,00
01/03/2015			2.786,00	0,00	0,00
01/03/2015			2.360,00	0,00	0,00
01/03/2015			1.911,10	0,00	0,00
01/03/2015			1.164,00	0,00	0,00
01/03/2015			150,00	0,00	0,00
01/03/2015			859,00	0,00	0,00
05/03/2015			1.000,50	0,00	0,00
20/03/2015			1.445,00	0,00	1.445,00
03/04/2015			344,00	0,00	0,00
22/04/2015			1.949,00	0,00	1.949,00
24/04/2015			1.296,50	0,00	0,00
14/05/2015			1.600,00	0,00	1.600,00
15/05/2015			1.633,98	0,00	1.633,98
22/05/2015			340,00	0,00	340,00
28/05/2015			879,50	0,00	879,50
29/05/2015			1.074,00	0,00	0,00
05/06/2015			688,00	0,00	688,00
11/06/2015			319,00	0,00	0,00
31/07/2015			0,00	1.977,00	700,00
04/09/2015			0,00	330,00	330,00
17/09/2015			0,00	1.835,00	1.835,00
16/10/2015			0,00	3.931,00	0,00
01/11/2015			0,00	1.255,00	1.255,00
20/11/2015			0,00	1.055,50	1.055,50
03/12/2015			0,00	1.621,80	1.621,80
04/12/2015			0,00	2.198,50	0,00
21/12/2015			0,00	1.324,50	1.324,50
ΣΥΝΟΛΟ			40.099,88		16.657,28

Έτσι γίνεται δεκτό το ποσό των 23.442,60 € το οποίο δεν αποτελεί λογιστική διαφορά από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης απόρριψης εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα θεώρησε ως προσωπικές δαπάνες, δαπάνες που η ίδια πραγματοποίησε προς όφελος της επιχείρησής της. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει φωτοαντίγραφα των με αριθ./16-03-2015,/08-04-2015,/19-05-2015, και/12-10-2015 τιμολογίων της επιχείρησής του κ., με τον διακριτικό τίτλο «.....», καθώς και φωτογραφίες των αγορασθέντων προϊόντων, ήτοι μπλούζες ρολο, πουκάμισα και ζακέτες fleecce με το λογότυπο της επιχείρησής της.

Επειδή, προσκομίσθηκαν φωτογραφίες των αγορασθέντων προϊόντων από την εταιρεία «ΚΕΝΤΟΡΑΜΑ» με διαφημιστικό λογότυπο της επιχείρησής της, ο ισχυρισμός της γίνεται δεκτός, γιατί αποδεικνύεται ότι δεν αφορούν σε προσωπική χρήση αλλά για σκοπό της επιχείρησής της.

Επειδή, για τις επιχειρήσεις με την επωνυμία «.....» και «..... Α.Ε.» η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο δικαιολογητικό. Ακόμη, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα των λογαριασμών τηλεφώνου για όλη τη χρήση 2015.

Επειδή, σχετικά με τις υπόλοιπες δαπάνες, δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο κάποια από τα σχετικά δικαιολογητικά ή άλλα έγγραφα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να προσδιορίσει αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της ή αν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας, ενώ ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και συνεκτιμώντας τα διαθέσιμα δεδομένα, έκρινε ότι αφορούν προσωπικές δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται βάσει των ανωτέρω διατάξεων των άρθρ. 22 και 23 του ν. 4172/2013. Επίσης καταλόγισε λογιστικές διαφορές ύψους 1.213,32 € καθώς αφορούν σε πληρωμή λογαριασμών και δεν πρόκειται για παραστατικά. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της γίνονται μερικώς δεκτοί οι λογιστικές διαφορές τροποποιούνται σε 1.437,11 € (1.723,11 € – 286,00 €).

Επομένως, προκύπτουν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	116.658,61	160.473,40	160.473,40	-43.814,79
ΜΕΙΟΝ				
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	108.561,65	108.561,65	108.561,65	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	44.311,85	44.311,85	44.311,85	0,00
ΜΕΡΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	-36.214,89	7.599,90	7.599,90	-43.814,79
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00	45.316,51	19.788,12	-19.788,12
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	-36.214,89	52.916,41	27.388,02	-63.602,91

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης εκτίμησης του ελέγχου αναφορικά με τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. και της εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ενώ αναγνώρισε την πραγματοποίηση δαπανών ύψους 16.648,46 €, παρέλειψε να αναγνωρίσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. επί των δαπανών αυτών. Επίσης ο έλεγχος έχει υπολογίσει λανθασμένα και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Επειδή, σύμφωνα την ΠΟΛ. 1159/2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015)» ισχύει ότι:

«6. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ως άνω άρθρου, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, αυξάνεται για τα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που αποκτώνται από 01/01/2015 και μετά.

Διευκρινίζεται ότι, τα κλιμάκια της εισφοράς των εισοδημάτων μέχρι τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, παραμένουν όπως αυτά διαμορφώθηκαν με την τροποποίηση που πραγματοποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ν. 4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237/31.10.2014), δηλαδή εισοδήματα από 12.001 έως 20.000 συντελεστής εισφοράς 0,7% και από 20.001 έως 30.000 συντελεστής 1,4% επί ολόκληρου του ποσού.

Υπενθυμίζεται ότι, με τις ίδιες αυτές διατάξεις (παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ν. 4305/2014) είχε παραταθεί η επιβολή της εισφοράς κατά δύο (2) έτη, δηλαδή φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Τα αυξημένα κλιμάκια της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, βάσει του συνολικού ατομικού πραγματικού ή τεκμαρτού εισοδήματος, έχουν ως εξής:

Από 30.001,00 έως 50.000,99: συντελεστής 2% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 50.001,00 έως 100.000,99: συντελεστής 4% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 100.001,00 έως 500.000,99: συντελεστής 6% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 500.001,00 και άνω: συντελεστής 8% επί ολόκληρου του ποσού.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 28-02-2022 και με αριθ. πρωτ. Έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, στη με αριθ. /29-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, οι εισροές είναι μειωμένες κατά το ποσό της καθαρής αξίας ύψους 16.648,46 € και Φ.Π.Α. ύψους 3.829,15 €, οι οποίες αφορούν σε δαπάνες άνω των 500,00 € για τις οποίες αρχικά η προσφεύγουσα δεν είχε αποδείξει ότι είχαν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Εν συνεχεία ο έλεγχος έκανε δεκτό μέρος των ισχυρισμών της προσφεύγουσας χωρίς ωστόσο να διορθωθεί η με αριθ. /29-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου. Ακόμη, στις εισροές θα πρέπει να προστεθούν και οι λογιστικές διαφορές που αναγνωρίστηκαν με την παρούσα προσφυγή.

Επιπλέον, κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έχει υπολογιστεί εκ παραδρομής μεγαλύτερο ποσό.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και επομένως γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν,

καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

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

Επειδή, για να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. απαιτείται η ύπαρξη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου και επέχει θέση τιμολογίου.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη νόμιμων τιμολογίων όσον αφορά στις αγορές, δαπάνες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο που επιβαρύνει αυτές.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 29-12-2021 έκθεση φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., τα τιμολόγια για τα οποία η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. είναι τα κάτωθι:

ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΙΜ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
22/01/2015		 Α.Ε.	51,40	11,82
13/02/2015		 Α.Ε.	69,95	16,09
02/04/2015		Α.Ε.	70,71	16,26
17/04/2015		Α.Ε.	50,49	11,61
19/05/2015		 Α.Ε.	108,05	24,85
19/06/2015		 Α.Ε.	94,94	21,83
12/09/2015			73,49	16,90
16/09/2015		 ΕΠΕ	121,96	28,05
13/10/2015		 Α.Ε.	191,40	44,02

15/10/2015		 ΑΕ	20,33	4,68
06/11/2015		 Α.Ε.	208,60	5,29
17/11/2015		 Α.Ε.	107,93	24,82
18/11/2015		 Α.Ε.	39,37	9,06
14/12/2015		 Α.Ε.	36,67	8,27
19/12/2015		 Α.Ε.	29,72	6,83
ΣΥΝΟΛΟ			1.275,01	250,38

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου διαδικασίας- Αοριστίας πράξεων- έλλειψης αιτιολογίας και παράβασης αρχής της χρηστής διοίκησης, αρχής αναλογικότητας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣΤΕ 2695/1993).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.»

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων εφάρμοσε την προβλεπόμενη διαδικασία και επέδωσε στην προσφεύγουσα την 02-12-2021 το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σε απάντηση του οποίου η ίδια υπέβαλε το με αριθ./22-12-2021 υπόμνημα με τις απόψεις της.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις απόψεις της προσφεύγουσας, και δέχτηκε κάποιους από τους ισχυρισμούς της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 31-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Χανίων, οδός, αριθ., και την τροποποίηση α) της υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 και β) της υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015 έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως κάτωθι:

**1) Υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Φορολογικό έτος 2015**

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	8.968,17	61.884,58	36.356,19	27.388,02
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	934,58	14.897,00	8.055,47	7.120,89
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	169,05	169,05	169,05	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΣΤΑ ΠΙΟ ΠΑΝΩ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	33,81	33,81	33,81	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 Κ.Φ.Δ.		6.981,21	3.560,45	3.560,45
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	95,59	5.635,14	727,12	631,53
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.883,03	28.366,21	13.195,90	11.312,87

**2) Υπ' αριθ./29-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
Φορολογικό έτος 2015**

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	156.758,49	200.573,28	200.573,28	43.814,79
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	102.865,18	43.983,29	101.590,17	1.275,01

ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	36.036,71	46.010,65	46.010,65	9.973,94
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	36.057,11	18.417,47	35.806,73	250,38
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	20,40			20,40
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		27.593,18	10.203,92	10.203,92
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58/58Α Κ.Φ.Δ.		9.733,15	5.101,96	4.976,77
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		37.326,33	15.305,88	15.305,88
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	20,40			20,40

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.