



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04-11-2022

Αριθμός απόφασης: 3492

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

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 1064/28.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... », με αντικείμενο εργασιών «παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α) της υπ' αρ. /**4-5-2022** Πράξης επιβολής προστίμου **Κ.Φ.Δ.** (άρθ. 54 ν.4174/2013), φορολογικού έτους **2016**,

β) της υπ' αρ. /**4-5-2022** Πράξης επιβολής προστίμου **Κ.Φ.Δ.** (άρθ. 54 ν.4174/2013), φορολογικού έτους **2017**,

γ) της υπ' αρ. /**4-5-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών **χαρτοσήμου** φορολογικού έτους **2017**,

δ) της υπ' αρ. /**4-5-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου **εισοδήματος** φορολογικού έτους **2017**,

ε) της υπ' αρ. /4-5-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
στ) της υπ' αρ. /4-5-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017,
ζ) της υπ' αρ. /4-5-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,
5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και τις από 04/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1)φορολογίας Εισοδήματος, 2)ΦΠΑ, 3)ΚΦΔ-ΕΛΠ και 4)Τελών Χαρτοσήμου της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... », με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 01/06/2022, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ. /2022 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω υποβολής ελλιπών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

β) Με την υπ' αρ. /2022 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους 1.100,00€ λόγω, i) υποβολής ελλιπών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14 ΚΦΔ, όπου της επιβλήθηκε το πρόστιμο ύψους 100,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ., ii) μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου διακίνησης για τη μεταφορά αποθεμάτων , όπου της επιβλήθηκε το πρόστιμο ύψους 1.000,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ. ιστ' του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ) Με την υπ' αρ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό τελών χαρτοσήμου 4.000,00€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 800,00€, επιπλέον δε πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής ύψους 2.000,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής ύψους 400,00€, ήτοι συνολικά 7.200,00€. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε για υποκείμενη αξία σε τέλη χαρτοσήμου ύψους 400.000,00€, που αφορά

ταμειακές διευκολύνσεις των εταίρων και έχουν καταχωρηθεί ως πιστώσεις των υπολογαριασμών του 33.07 “δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων”.

δ) Με την υπ’ αρ. /**2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου εισοδήματος 95.053,81 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 47.526,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους **142.580,72 ευρώ**. Οι διαφορές αυτές προέκυψαν μετά την αναπροσαρμογή των ακαθάριστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση μέθοδο ελέγχου «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», στο ποσό των 1.403.425,30€ (ήτοι διαφορά 467.818,22€), καθώς και με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 97.921,20€.

ε) Με την υπ’ αρ. /**2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου εισοδήματος 12.795,41 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.397,71 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους **19.193,12 ευρώ**. Οι διαφορές αυτές προέκυψαν μετά την προσθήκη στα αποτελέσματα, λογιστικών διαφορών ύψους 138.483,73€.

στ) Με την υπ’ αρ. /**2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος 114.196,73€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α ΚΦΔ ύψους 57.098,37, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **171.295,10€**. Οι διαφορές αυτές προέκυψαν μετά την αναπροσαρμογή των φορολογητέων εκροών στο ποσό των 1.383.032,10€ (ήτοι διαφορά 470.433,90€) και των φορολογητέων εισροών στο ποσό των 807.435,35 (ήτοι διαφορά 7.861,95€).

ζ) Με την υπ’ αρ. /**2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος 16.414,11€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α ΚΦΔ ύψους 8.207,07, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **24.621,18€**. Οι διαφορές αυτές προέκυψαν μετά την αναπροσαρμογή των φορολογητέων εκροών στο ποσό των 1.137.335,80€ (ήτοι διαφορά 86.419,40€) και των φορολογητέων εισροών στο ποσό των 663.593,52 (ήτοι διαφορά 8.070,09€).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για εταιρεία με δραστηριότητα την παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων, τηρεί **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα**, για την εξυπηρέτηση των αναγκών της διαθέτει έντεκα (11) επαγγελματικές εγκαταστάσεις, μεταφορικά μέσα (φορτηγό, Ι.Χ.), τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 απασχόλησε προσωπικό, ήτοι 50 και 53 εργαζόμενους αντίστοιχα, υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, και δήλωσε:

	2016	2017
Ακαθάριστα Έσοδα	1.154.110,52	935.607,08
Ζημίες Χρήσης	-227.011,07	-517.967,65

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης **04/05/2022** εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ-ΕΛΠ και Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. -7/10/2021 εντολής της Προϊσταμένης της.

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

1. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παραβίασης της διαδικασίας νόμιμης έκδοσης της **έκθεσης κατάσχεσης**.
2. Αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις **προστίμου ΚΦΔ**.
 α) Μη νομίμως επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€ σε κάθε μία από τις προσβαλλόμενες με αρ. /2022 και /2022 πράξεις επιβολής προστίμων, καθώς στην περίπτωση υποβολής ελλιπούς δήλωσης το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο στις φορολογίες κεφαλαίου.
 β) Η προσβαλλόμενη με αρ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου κατά το μέρος που αφορά στην παράβαση της μη έκδοσης ενός παραστατικού διακίνησης για τη μεταφορά αποθεμάτων από τον αποθηκευτικό χώρο στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας τον 12^ο μήνα του έτους 2017 τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμη καθώς έχουν εκδοθεί τα σχετικά παραστατικά.
3. Αφορά την προσβαλλόμενη πράξη **τελών Χαρτοσήμου**.
 Ο καταλογισμός και η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη, τυγχάνει μη νόμιμη ως εδραζόμενη στη διάταξη του άρθρου 15 παρ.5 περ. γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, η οποία ωστόσο έχει καταργηθεί, ως προς την εφαρμογή της για τις περιπτώσεις εταιρειών όπως της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.3296/2004.
4. Αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις **εισοδήματος**.
 α) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ποσού **138.483,73€** για το έτος **2016** και **97.921,20€** για το έτος **2017**, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013. Ως προς τις περιπτώσεις μη εξόφλησης αγορών-δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, προσκομίζονται αποδεικτικά καταθέσεων μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς από τα οποία προκύπτουν οι συναλλαγές αγορών που έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Πέραν τούτου, οι ως άνω λογιστικές διαφορές θα έπρεπε να μειωθούν τουλάχιστον κατά το ποσό των **10.000,00€** για το έτος **2016** και **95.000,00€** για το έτος **2017**, σύμφωνα με τις αναμορφώσεις που έχουν ήδη διενεργηθεί.
 β) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης των μη καταβληθεισών, εμπροθέσμως, ασφαλιστικών εισφορών ΙΚΑ από τα ακαθάριστα έσοδα ποσών **57.589,86€** και **48.561,33€** για τα έτη **2016** και **2017** αντίστοιχα.
 γ) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας των ασφαλιστικών εισφορών των εταίρων στον ΟΑΕΕ (ΕΦΚΑ) με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν σχετικά παραστατικά εξόφλησης, κατά παράβαση της περ. γ' του άρθρου 23 Ν.4172/2013, ποσού **11.012,94€**.

δ) Εσφαλμένη η επιβολή ως λογιστικής διαφοράς επιπλέον ποσού **479,64€** για το φορολογικό έτος 2016, με την αιτιολογία ότι το αναλυτικό καθολικό των αγορών εμφανίζει λιγότερες αγορές κατά το άνωθεν ποσό από τη δήλωση φόρου εισοδήματος(Εντυπο Ε3).

ε) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας των λοιπών δαπανών (δαπάνες καυσίμων και άλλες), κατά ποσό **12.000,00€** στη χρήση **2016** και **75.000,00€** στη χρήση **2017**, καθώς για αυτές η εταιρεία έχει προβεί σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της και ως εκ τούτου η εταιρεία θα υποστεί διπλή μη αναγνώριση των ίδιων λογιστικών διαφορών.

στ) Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές δεν είναι νόμιμος καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, αλλά και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η φορολογική αρχή ορθώς προέβη στον προσδιορισμό με έμμεσο τρόπο του φορολογητέου εισοδήματος για το έτος 2017 επιλέγοντας τη μέθοδο σχέση τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων τυγχάνει αυθαίρετος, αόριστος και αναπόδεικτος.

5. Αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α.

Ισχύει το ίδιο σκεπτικό που αναφέρεται ανωτέρω σχετικά με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος, έτσι ώστε να υπολογιστούν οι φορολογητέες εισροές και εκροές της εταιρείας για τις φορολογικές περιόδους 2016 και 2017, σύμφωνα με αυτό.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν.4174/2013 προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική

επισημείωση επί των εγγράφων. [...] 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του [...]. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. **Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του.** [...]».

Άρθρο 25

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δε δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στο φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...]».

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6 στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν έγγραφου αιτήματός της, κατ' άρθρο 14 παρ.2 – το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης- είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, εξάλλου από την ανωτέρω διάταξη σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ.4 και 5 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει κατά τα ανωτέρω απόδειξη παραλαβής, οφείλει κατά το χρόνο αυτό – της παρόδου του δεκαήμερου – να συντάξει σχετικά έκθεση κατάσχεσης χωρίς να προβλέπεται καταρχήν κάποια συνέπεια σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η προθεσμία αυτή.

Επειδή, στην παρ.5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι τα παραδοθέντα στη Φορολογική Διοίκηση φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την υπ' αρ. /21-3-2022 απόδειξη παράδοσης-παραλαβής της Δ.Ο.Υ. Πατρών δεν της επιστράφηκαν εντός δέκα (10) ημερών και δεν της έχουν επιστραφεί μέχρι και την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της ούτε και συντάχθηκε σχετική έκθεση κατάσχεσης για την κατάσχεσή τους, από τη μη τήρηση δε του ουσιώδη αυτού τύπου της διαδικασίας υπέστη βλάβη, αφού έτσι δεν μπορούσε να αντικρούσει τα επιχειρήματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει στην ουσία του να μη γίνει δεκτός ως νόμω αβάσιμος, γιατί στην υπό κρίση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι: α) σύμφωνα με την υπ' αρ. /08-07-2022 Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών «...Ακολούθησε το με αρ. πρωτ. /02-02-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών αρθ. 14 ν.4174/2013 της Υπηρεσίας μας και τέλος, με την με αρ. /20-05-2022 απόδειξη παράδοσης βιβλίων και στοιχείων παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα και τα λοιπά βιβλία και στοιχεία των ετών 2016 και 2017.» β) η προσφεύγουσα επικαλείται ακύρωση για τυπική παράλειψη, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτής, δεδομένου ότι ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η βλάβη που επικαλείται η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύεται αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις της επιδόθηκαν την 1^η Ιουνίου 2022 ενώ τα παραληφθέντα βιβλία και στοιχεία είχαν ήδη επιστραφεί προγενέστερα και συγκεκριμένα στις 20-05-2022, και συνεπώς είχε τη δυνατότητα αντίκρουσης των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Κατόπιν της υπ' αριθμ. -7/10/2021 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Υπέβαλε ελλιπείς καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (ΜΥΦ), των ετών 2016 και 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.3 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ)
- Τον 12^ο μήνα του φορολογικού έτους 2017 δεν εξέδωσε ένα (1) παραστατικό διακίνησης για τη μεταφορά αποθεμάτων, από τον αποθηκευτικό χώρο στην έδρα της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.8 και 9 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«...3. Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), υποβάλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών,

ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου αφορούν φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). **Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ.3 του άρθρου 14, ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, κ.λπ. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δε θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). **Επισημαίνεται ότι το πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.****

Επειδή, από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει για τη μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ της περ. α' της παρ.1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54, ενώ δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση ελλιπούς υποβολής τους, καθώς το πρόστιμο αυτό προβλέπεται μόνον στις φορολογίες κεφαλαίου (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1252/2015)

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με την υποβολή ελλιπών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων (ΜΥΦ) για τα έτη 2016 και 2017 ευσταθεί και πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2015: Κατάργηση ΚΦΑΣ από 1-1-15 οδηγίες εφαρμογής Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων βάσει Ν.4308/14, διευκρινίστηκε ότι:

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 8

5.8.1. Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων», «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2. Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

5.8.5. Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη

διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της.

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:[...]

ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:[...] η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε και ιστ της παραγράφου 1».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα διακινεί αποθέματα σε αποθηκευτικό χώρο της εταιρείας «.....» με έδρα στον και ΑΦΜ, τα οποία μεταφέρει στο κεντρικό κατάστημα και στα υποκαταστήματά της με Δ.Α. που εκδίδει η εταιρεία «.....».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση από την 04/05/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) προκύπτουν τα εξής:

«Η εταιρεία «..... » τιμολογεί την ελεγχόμενη με το αρ. /1-12-2017 και το αρ..... /29-12-2017 Τ.Π.Υ..

Στον επόμενο πίνακα στη στήλη (1) απεικονίζονται τα αποθέματα (δοχεία) των προϊόντων της ελεγχόμενης στα την 1/12/2017 όπως αυτά προκύπτουν από υπ' αριθμόν /1-12-2017 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «..... » προς την ελεγχόμενη οντότητα. Στις στήλες (2) και (3) απεικονίζονται οι συνολικές εισαγωγές και εξαγωγές αντίστοιχα στον και από τον αποθηκευτικό χώρο. Στη στήλη (4) απεικονίζεται το βάσει ελέγχου υπόλοιπο των αποθεμάτων (αρχικό απόθεμα, πλέον εισαγωγές, μείον εξαγωγές). Στη στήλη (5) απεικονίζονται τα αποθέματα των προϊόντων της ελεγχόμενης στα την 29/12/2017 όπως αυτά προκύπτουν από υπ' αριθμόν /29-12-2017 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της προς την ελεγχόμενη οντότητα.

ΠΡΟΪΟΝΤΑ	Αποθέματα στα στις 1/12/2017 (αρ.12043/1- 12-2017)	Εισαγωγές στα ΕΓΓ, ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ- Εκδότης ΠΡΟΪΟΝΤΑ - ΑΦΜ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΣΥΝΟΛΑ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ από Εκδότης (Δ.Α.)	ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΣΥΝΟΛΑ	ΣΥΝΟΛΑ 29/12/2017 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)+(2)-(3) = (4)	Αποθέματα στα στις 29/12/2017 (ΠΜ.12111/29- 12-2017)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
----------	--	---	---------------------	---	--------------------	--	--	----------

		Αρ. 443/10-12-2017		Δ.Α. αρ. 177030/13-12-2017				
	(1)		(2)		(3)	(4)	(5)	(5)-(4)
Βούτυρο νωπό (κιλά)	10	10	10	10	10	10	10	0
ΤΥΡΙ ΦΕΤΑ (4 κιλά το δοχείο)	20	20	20	20	20	20	20	0
ΤΥΡΙ ΦΕΤΑ ΔΟΧΕΙΟ ΜΕΓΑΛΟ (20 κιλά το δοχείο)	0	5	5	5	5	0	5	5

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε παραστατικά διακίνησης για τη μεταφορά στα πέντε (5) μεγάλων δοχείων τυρί φέτα συνολικού βάρους εκατό (100) κιλών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το σχετικό παραστατικό διακίνησης είχε εκδοθεί από τον με Α.Φ.Μ., ενώ για την εξαγωγή εκδόθηκε από την το με αρ. /13-12-2017 δελτίο αποστολής, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, καθώς η αποδιδόμενη παράβαση δεν προκύπτει από αυτά τα έγγραφα, αλλά από το υπόλοιπο των αποθεμάτων (αρχικό απόθεμα, πλέον εισαγωγές, μείον εξαγωγές) της προσφεύγουσας στα όπως αυτά προκύπτουν από τα υπ' αριθμόν **12043/1-12-2017** και **12111/29-12-2017 Τ.Π.Υ.** της εταιρείας «..... ΑΕ» προς την προσφεύγουσα.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Κατόπιν της υπ' αρ.-7/10/2021 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να διαπιστωθεί, μεταξύ άλλων, η εκπλήρωση των υποχρεώσεων της και ως προς την απόδοση τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2017. Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι καταθέσεις που προέκυψαν, συνολικού ποσού 400.000,00€ το έτος 2017 στους **δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων**, και για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο ότι αφορούν εμπορικές συναλλαγές της ελεγχόμενης, ή ότι καταβλήθηκε το οικείο τέλος χαρτοσήμου, υπόκειται σε αναλογικό **τέλος χαρτοσήμου** ένα επί τοις εκατό (1%) πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, ήτοι αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 4.000,00€ (400.000,00€ x 1%) πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 800,00€ (4.000,00 x 20%).

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28/7/1931 (Κ.Ν.Τ.Χ.), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν.1041/80 (Α' 75) ορίζεται ότι:

«...Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατό (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος. [...]».

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5 περ. γ' του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του κατατεθέντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β) εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣΤΕ2493/1994), δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά. ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣΤΕ 1767/1992, ΣΤΕ 1039/1996).

Επειδή, στην εγκύκλιο Εγκ. Κ 8802/654/1983, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται:

«Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο

γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δε μεταβάλλει το χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δε δημιουργείται, εκ του λόγου αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης. (Υποικ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ.4774/ΠΟΛ.141/81, Εγκ.11/81)...

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.3296/2004 ορίζεται:

«1. Καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28.7.1931 (ΦΕΚ 239 Α'), όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν.1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α'), για τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, κοινοπραξιών, καθώς και αστικών εταιρειών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση. Η κατάργηση αυτή δε συνεπάγεται υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου της ανάληψης ποσών από τους εταίρους, διαρκούσης της εταιρικής χρήσης, έναντι κερδών της χρήσης αυτής, της διανομής των κερδών στους εταίρους ή της πίστωσης με αυτά των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, της μεταφοράς των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς. 2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει για καθαρά κέρδη που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2005 και μετά.».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1007/2005 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Κοινοποιούμε κατωτέρω τις διατάξεις των άρθρων 22, 23, 24, 26 και 33 του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις που δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Άρθρο 22

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του Κώδικα Χαρτοσήμου, όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν.1473/1984.

Η κατάργηση αυτή αφορά το τέλος χαρτοσήμου (1%) των καθαρών κερδών των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιριών, των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, των κοινοπραξιών και των αστικών εταιριών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση. Όπως ρητά ορίζεται στις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου, η κατάργηση αυτή δεν συνεπάγεται υπαγωγή στο τέλος χαρτοσήμου της ανάληψης ποσών από τους εταίρους διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως αυτής, της διανομής κερδών στους εταίρους ή της πίστωσης με αυτά των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, της μεταφοράς των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς. Με την κατάργηση δηλαδή του χαρτοσήμου στα καθαρά κέρδη των ανωτέρω προσώπων δεν αναβιώνει το τέλος χαρτοσήμου που επιβαλλόταν στις πράξεις αυτές που είχαν απαλλαγεί από το τέλος χαρτοσήμου, όταν τα καθαρά κέρδη των προσώπων αυτών αποτέλεσαν αντικείμενο των τελών χαρτοσήμου...».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις με αρ. πρωτ./01-04-22 έγγραφες απόψεις της, ισχυρίζεται ότι σχετικά με το επίμαχο ποσό που περιγράφεται στην Έκθεση Ελέγχου, δε στοιχειοθετείται νόμιμη περίπτωση καταβολής τελών χαρτοσήμου, διότι «το ποσό των 400.000,00€ αναλήφθηκε σε προηγούμενες χρήσεις έναντι μελλοντικών κερδών της εταιρείας, όπου με το άρθρο 22 ν.3296/2004 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του κώδικα τελών χαρτοσήμου, καθώς και για λόγους ταμειακής διευκόλυνσης των εταίρων. Το έτος 2017 κρίθηκε αναγκαίο να επιστραφούν καθώς η εταιρεία αντιμετώπιζε προβλήματα ρευστότητας και ήταν ζημιογόνα.».

Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου στις εγγραφές που ελέγχθηκαν στους λογαριασμούς 33.07.00.001 – «.....», 33.07.00.002 – «.....» και 33.07.00.003 – «.....» συντρέχουν τα κάτωθι:

- α) υπάρχει «συμβατική σχέση» μεταξύ των εταίρων και της προσφεύγουσας εταιρείας,
- β) οι συναλλαγές καταθέσεων και αναλήψεων ως εμφανίζονται στους υπό κρίση λογαριασμούς προκύπτουν μόνο από τις εγγραφές στα βιβλία και δεν είναι αποτέλεσμα κάποιας σύμβασης,
- γ) τα βιβλία της προσφεύγουσας, στα οποία διαπιστώθηκαν οι υπό κρίση κινήσεις είναι τα επίσημα βιβλία της,
- δ) οι εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία έχει προηγουμένως υποβληθεί στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά,
- ε) **δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα** ότι αυτές οι εγγραφές στα βιβλία αφορούν σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή **απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου και των αναλυτικών καθολικών των υπό κρίση λογαριασμών για το φορολογικό έτος 2017, **ορθώς** διαπιστώθηκε ότι οι εγγραφές συνολικού ποσού 400.000,00€ με αιτιολογία συναλλαγής «**ΕΝΑΝΤΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ**» για τις οποίες χρεώθηκε ο λογαριασμός 38.00.00.000 – ΤΑΜΕΙΟ, αφορούν **ταμειακές διευκολύνσεις** (αυτοτελείς καταθέσεις) και υπόκεινται σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ', εδάφιο τέταρτο του ΚΝΤΧ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ελέγχθηκε αν μεταξύ αυτών υφίσταται περιπτώσεις εκπιπτόμενων δαπανών και προσδιορίστηκαν με βάση την από 04/05/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, **λογιστικές διαφορές ύψους 138.483,73€ για το φορολογικό έτος 2016 και 97.921,20€ για το φορολογικό έτος 2017 ως ακολούθως:**

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ €	
	2016	2017
Δαπάνες που αφορούν προηγ. Διαχ. περίοδο	4.393,89	5.402,43
Εξόφληση δαπανών άνω των 500,00€ χωρίς τραπεζικό μέσο	42.807,11	39.281,78
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ	57.589,86	48.561,33
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ΟΑΕΕ	11.012,94	
Δαπάνες μη καταχωρηθείσες στα λογιστικά βιβλία (Διαφορά δήλωσης και λογιστικών βιβλίων)	479,64	
Τόκοι και έξοδα δαπανών	20.292,14	1.016,14
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	1.908,15	3.659,52
ΣΥΝΟΛΟ	138.483,73	97.921,20

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα κατά την υποβολή των δηλώσεων των φορολογικών ετών 2016 και 2017, διενήργησε φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	2016	2017
Δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών άνω των 500€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου	10.000,00	95.000,00
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	98.131,71	110.000,00
Πρόστιμα-Ποινές-Προσαυξήσεις	12.517,73	
Λοιπές δαπάνες	12.000,00	75.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	132.649,44	280.000,00

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»...

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 το άρθρο 23 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 2. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) 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...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... Άρθρο 23. 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. γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζόμενου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση. [...] Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα: α) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών

εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών: (i)...(ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στο αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας. ...».

α) Ως προς τις περιπτώσεις μη εξόφλησης αγορών-δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας αγορές/δαπάνες συνολικού ποσού **42.807,11€** για το φορολογικό έτος **2016** και ποσού **39.281,78€** για το φορολογικό έτος **2017**, καθώς δεν προσκομίστηκαν παραστατικά τμηματικής ή ολικής εξόφλησής τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' ν.4172/2013).

Επειδή, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αποδεικτικά εξόφλησης φορολογικών στοιχείων (τραπεζικά παραστατικά/τραπεζικές επιταγές) τα οποία αφορούν σε κάποιους από τους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι: «Για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο δύο (2) κλασέρ (συντάχθηκε η αρ. πρωτ./21-3-2022 απόδειξη παράδοσης-παραλαβής) με αποδεικτικά εξόφλησης φορολογικών στοιχείων (τραπεζικά παραστατικά/τραπεζικές επιταγές) χωρίς καμία συσχέτιση αυτών με τα φορολογικά στοιχεία δαπανών/αγορών. Ο έλεγχος αφού αντιστοίχισε διεξοδικά όλα τα προσκομισθέντα αποδεικτικά εξόφλησης (τραπεζικά παραστατικά/τραπεζικές επιταγές) με τα φορολογικά στοιχεία δαπανών/αγορών της ελεγχόμενης, σε συνδυασμό και με τις καρτέλες προμηθευτών, δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων ετών, κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 β' του Ν.4174/2013, τις δαπάνες/αγορές εκείνες για τις οποίες δεν προέκυψαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε με ηλεκτρονικά μέσα...»

Επειδή, στα ανωτέρω ποσά περιλαμβάνονται και αγορές/δαπάνες για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι αφορούσαν πολλαπλά τιμολόγια εντός της ίδιας μέρας αξίας εκάστου μικρότερης των **500€**, με τη συνολική ημερήσια καθαρή αξία να υπερβαίνει τα **500€**. Συγκεκριμένα, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ανά ημέρα έκδοσης, είχαν εκδοθεί σε διάστημα μερικών λεπτών της ώρας και ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι επρόκειτο για καταχρηστική πρακτική, η οποία στόχευε στον περιορισμό της υποχρέωσης για εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500€, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, από τον λήπτη των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων, επομένως οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ωστόσο, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή αλλά και από την από 04-05-2022 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών (σελ.8 και 9), η προσφεύγουσα έχει προβεί σε φορολογική αναμόρφωση (Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης Εντύπου Ε3 – α/α Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθρου 23) ποσού 10.000,00€ για το έτος 2016 και ποσού 95.000,00 για το έτος 2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, τις αναμορφώσεις που είχε διενεργήσει για το σκοπό αυτό, ποσού 10.000,00€ και 95.000,00€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα και συνεπώς οι λογιστικές διαφορές ελέγχου λόγω μη εφαρμογής του άρθρου 23 περ. β' του ΚΦΕ πρέπει να μειωθούν τουλάχιστον κατά τα ποσά αυτά.

Επειδή, τα ανωτέρω ποσά της φορολογικής αναμόρφωσης, όπως προκύπτει από τον συνημμένο πίνακα του Ε3 των αντίστοιχων ετών, αναφέρονται σε δαπάνες του άρθρου 23 περ. β' του ΚΦΕ, και έχουν συμπεριληφθεί στο φορολογικό αποτέλεσμα των ετών αυτών. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι έχουν συμπεριληφθεί στα αντίστοιχα φορολογικά αποτελέσματα, οι λογιστικές διαφορές ελέγχου πρέπει να μειωθούν κατά τα εν λόγω ποσά της φορολογικής αναμόρφωσης. Ήτοι, για το έτος 2016 στο ποσό των 32,807,11€ (42.807,11-10.000,00), ενώ για το έτος 2017 διαγράφονται, αφού τα ποσά της αναμόρφωσης υπερβαίνουν τα ποσά των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

β. γ) Ως προς τις περιπτώσεις μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (γ') του Ν.4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση είναι και οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της, ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση».

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1219/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με ΘΕΜΑ: Χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών (Ε.Φ.Κ.Α.) από τα ακαθάριστα έσοδα μη μισθωτών, διευκρινίστηκαν τα παρακάτω:

[.....]

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές (κύριας, επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφόσον καταβληθούν, δηλαδή κατά το χρόνο που επιβαρύνουν ταμειακά την επιχείρηση.

Ως εκ τούτου, οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται ταμειακά ως ασφαλιστική εισφορά από 1.1 μέχρι 31.12 του τρέχοντος φορολογικού έτους, εκτός από τα ποσά προσαυξήσεων, προστίμων, κλπ. Που τυχόν καταβλήθηκαν στο έτος αυτό, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του έτους αυτού.

Η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών αφορά εισφορές τρέχοντος ή παλαιότερων ετών, περιλαμβανομένων και αυτών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση.

[...]

5. Από τον Ενιαίο Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.) εκδίδονται ετησίως και αναρτώνται διαδικτυακά **βεβαιώσεις καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών για φορολογική χρήση** που αφορούν το προηγούμενο φορολογικό έτος και περαιτέρω, κάθε έτος πραγματοποιείται εκκαθάριση των ασφαλιστικών εισφορών του προηγούμενου έτους με βάση τα επικαιροποιημένα οικονομικά στοιχεία που διαθέτει ο ΕΦΚΑ με συνέπεια, να προκύπτει για τον ασφαλισμένο χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική εκκαθάριση.

ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων (αναλυτικό καθολικό) σε συνδυασμό με την κατάσταση εισφορών ΙΚΑ, όπως αυτά προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στο **λογαριασμό 55.00.00.000- ΙΚΑ ΜΙΚΤΑ** οι συνολικές πιστώσεις ανέρχονται στο ποσό των 155.721,57€ και οι συνολικές χρεώσεις στο ποσό των 14.096,15€ για το έτος 2016 ενώ για το έτος 2017 οι συνολικές πιστώσεις ανέρχονται στο ποσό των 163.662,74€ και οι συνολικές χρεώσεις στο ποσό των 5.101,41€.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1113/2-6-2015, η οποία στην ενότητα «Άρθρο 23 – μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» αναφέρει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους, διερεύνησε την ύπαρξη εισφορών που είχαν καταβληθεί κατά τα υπό κρίση έτη και αφορούσαν σε προηγούμενο διάστημα.

Σύμφωνα με τα δεδομένα, όπως αυτά προέκυψαν από τον έλεγχο των παραστατικών εξοφλήσεων των ασφαλιστικών εισφορών, για το έτος 2016, από τις συνολικές χρεώσεις του λογαριασμού ύψους 14.096,15€, ποσό 11.096,15€ στις 26/1/2016 αφορά ασφαλιστικές εισφορές Δεκεμβρίου 2015 οι οποίες εκπίπτουν το φορολογικό έτος 2015 και **ποσό 3.000,00€ πληρωμές προς το ΚΕΑΟ που αφορούν εισφορές έτους 2014, τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση.**

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων και αναφερόμενων στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ.1113/2015 και σε συνδυασμό με τα ποσά που έχει συμπεριλάβει η προσφεύγουσα στον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης (98.131,71€ για το φορολογικό έτος 2016 και 110.000,00 για το φορολογικό έτος 2017) από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 περ. γ' του Ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2016 ποσό 57.589,86€ (155.721,57-98.131,71) και για το φορολογικό έτος 2017 ποσό 48.561,33 (163.662,74-5.101,41-110.000,00).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει εκτύπωση του ισοζυγίου του λογαριασμού 55 – ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ, προκειμένου να προβεί η Υπηρεσία μας σε ορθό προσδιορισμό των υπόψη διαφορών, πλην όμως η προσκόμιση της εκτύπωσης του ισοζυγίου του λογαριασμού 55 χωρίς κανένα άλλο στοιχείο,

ουδόλως αποδεικνύει την καταβολή, πολλώ δε μάλλον την εμπρόθεσμη καταβολή των εν λόγω ποσών κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή, περαιτέρω, μεταξύ των χρεώσεων του λογαριασμού 55.00.00.000 περιλαμβάνεται και το ποσό των 3.000,00€ που καταβλήθηκε το έτος 2016 και αφορά πληρωμές εισφορών έτους 2014 προς το, οι εν λόγω καταβληθείσες κατά το έτος 2016 εισφορές πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους καταβολής τους (ΠΟΛ. 1113/2015, ΠΟΛ. 1219/2018) και συνεπώς η εν λόγω διαφορά διαγράφεται.

ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΑΕΕ

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2016 τις ασφαλιστικές εισφορές των μελών της ελεγχόμενης ποσού 11.012,94€, κατά τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 22 περ. γ και του άρθρου 23 περ. γ του ν.4172/2013 επειδή δεν προσκόμισε τα σχετικά παραστατικά εξόφλησης των ανωτέρω ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, προσκομίζει βεβαιώσεις από τον ΟΑΕΕ (ΕΦΚΑ) από τις οποίες προκύπτει ότι έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές των μελών της συνολικού ποσού 12.999,12€, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της γίνεται δεκτός και το ποσό των 11.012,94€ αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2016.

δ) Ως προς τις περιπτώσεις λοιπών δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, αγορές και δαπάνες της προσφεύγουσας καθώς δεν προκύπτει η συσχέτισή τους με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας:

- Για το φορολογικό έτος 2016: καθαρής αξίας 1.908,15€ που αφορούν σε δαπάνες καυσίμων και
- Για το φορολογικό έτος 2017: καθαρής αξίας 3.659,52€ εκ των οποίων ποσό 2.459,52 αφορά σε δαπάνες καυσίμων και ποσό 1.200,00€ αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

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

- για τη χρήση 2016 έχει προβεί σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της κατά ποσό 12.000€, ως λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση {Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης Εντύπου Ε3 – α/α 20)

- Ομοίως, για τη χρήση 2017 έχει προβεί σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της κατά ποσό 75.000€, ως λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση {Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης Εντύπου Ε3 – α/α 15)

Επομένως, όσες τυχόν λογιστικές διαφορές και εάν διαπίστωσε η φορολογική αρχή, θα έπρεπε από το συνολικό διαπιστωθέν ποσό να αφαιρέσει τα ποσά που είχε αναμορφώσει.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δηλώνει ότι στη φορολογική αναμόρφωση των λοιπών δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, έχει συμπεριλάβει, πλέον των δαπανών καυσίμων και των προσωπικών καταναλωτικών δαπανών (καταβολή

διδάκτρων εταίρου), και δαπάνες οι οποίες αφορούν σε πολλαπλά τιμολόγια εντός της ίδιας μέρας αξίας εκάστου μικρότερης των 500€, με τη συνολική ημερήσια καθαρή αξία να υπερβαίνει τα 500€.

Επειδή, τα πολλαπλά αυτά τιμολόγια (τα οποία αναφέρονται σε δαπάνες αξίας άνω των 500€ για τα οποία δεν προκύπτει η εξόφλησή τους με ηλεκτρονικά μέσα) έχουν ήδη ληφθεί υπόψη (σελ. 17 της παρούσας απόφασης), ως δαπάνες άρθρου 23 περ. β' του ΚΦΕ και δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση ως λοιπές δαπάνες.

Επειδή, ωστόσο, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή αλλά και από την από 04-05-2022 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών (σελ.8 και 9), η προσφεύγουσα έχει προβεί σε αναμόρφωση λοιπών δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, ποσού **12.000,00€** για το έτος **2016** και ποσού **75.000,00** για το έτος **2017**.

Συνεπώς, τα ποσά που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 πρέπει να μειωθούν κατά το ποσό των 12.000 € και 75.000€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και ως εκ τούτου διαγράφονται και για τα δύο έτη, αφού τα ποσά της αναμόρφωσης υπερβαίνουν τα ποσά των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Ύστερα από τα ανωτέρω, με βάση την παρούσα απόφαση, οι λογιστικές διαφορές των ετών **2016** και **2017**, έχουν ως εξής:

Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2016

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 2016			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ €		
	Ελέγχου	Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται	ΔΕΔ
Δαπάνες που αφορούν προηγ. Διαχ. περίοδο	4.393,89	0,00	4.393,89
Εξόφληση δαπανών άνω των 500,00€ χωρίς τραπεζικό μέσο	42.807,11	10.000,00	32.807,11
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ	(155.721,57 - 98.131,71) =57.589,86	3.000,00	54.589,86
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ΟΑΕΕ	11.012,94	11.012,94	0,00
Δαπάνες μη καταχωρηθείσες στα λογιστικά βιβλία (Διαφορά δήλωσης και λογιστικών βιβλίων)	479,64	0,00	479,64
Τόκοι και έξοδα δαπανών	20.292,14	0,00	20.292,14
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	1.908,15	1.908,15	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	138.483,73	25.921,09	112.562,64

Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2017

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 2017			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ €		
	Ελέγχου	Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται	ΔΕΔ
Δαπάνες που αφορούν προηγ. Διαχ. περίοδο	5.402,43	0,00	5.402,43
Εξόφληση δαπανών άνω των 500,00€ χωρίς τραπεζικό μέσο	39.281,78	39.281,78	0,00
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ	(158.561,33 – 110.000,00) =48.561,33	0,00	48.561,33
Τόκοι και έξοδα δαπανών	1.016,14	0,00	1.016,14
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	3.659,52	2.459,52	1.200,00
ΣΥΝΟΛΟ	97.921,20	41.741,3	56.179,90

ε) Ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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.»

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.».

Επειδή, στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2015/2020 αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Ειδικότερα:

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

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. [...]»

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α.1008/2020 ορίζονται τα εξής:

«...

Άρθρο 2

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

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

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

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

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

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

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

...

Άρθρο 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, στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε.2016/2020 ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

[...]

Ειδικότερα, για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών επισημαίνεται ότι: «Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική

δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει το μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής.....Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλούμενων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.....»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι παρανόμως, άνευ νομίμου βάσεως και αιτιολογίας, η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με έμμεσες τεχνικές κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 Ν.4172/2013 καθώς:

-Από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει ότι στο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται για τη διενέργεια του ελέγχου, ούτε η φορολογική αρχή εξειδικεύει ποια δεδομένα ελλείπουν ή παρέχονται ελλιπώς ή με τρόπο αόριστο ώστε να δυσχεραίνεται η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων,
- η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας μέχρις 35€ στο σύνολο προσβάλλει κατάφωρα την αρχή της αναλογικότητας και υπερβαίνει κάθε αίσθηση δικαίου.

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους καθώς διαπιστώθηκαν ως αναφέρεται και στη σελ. 40 της οικείας έκθεσης ελέγχου τα εξής:

- Οι αγορές και δαπάνες που αναγράφονται στα βιβλία της το φορολογικό έτος 2017, είναι δυσανάλογες με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και εμφανίζει ζημίες (ακαθάριστα έσοδα δήλωσης: 935.607,08€, ζημία δήλωσης: 517.967,56€).
- Από το αρχείο taxis/elenxis της υπηρεσίας μας προέκυψε ότι το φορολογικό έτος 2017 έχουν καταλογιστεί οι αρ...../2018 και αρ...../2018 ΑΕΠ του άρθρου 58Α ν.4174/2013 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας..
- Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το Φεβρουάριο έτους 2017 δεν εξέδωσε παραστατικά διακίνησης για τη μεταφορά αποθεμάτων (πέντε δοχείων τυρί φέτα) σε αποθηκευτικό χώρο που διατηρεί στην εταιρεία
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (αναλυτικό καθολικό/ημερολόγιο) καθώς και τα προσκομισθέντα αναλυτικά καθολικά του εμπορικού συστήματος της ελεγχόμενης

προέκυψε ότι στο λογ. Ταμείου (λογ.38.00) καταχωρεί ανά μήνα μια συγκεντρωτική εγγραφή για τις πληρωμές αγορών και τις εισπράξεις χονδρικής και όχι ημερήσιες καταχωρήσεις με αναλυτική απεικόνιση των πληρωμών/εισπράξεων...

Κατόπιν των ανωτέρω **καλύπτονται οι προϋποθέσεις** της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, και **ορθώς** έγινε προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος για το **φορολογικό έτος 2017** με τη χρησιμοποίηση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου όπως προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε **αυθαίρετο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων**. Συγκεκριμένα, αμφισβητεί τον τρόπο προσδιορισμού των ποσοτήτων καφέ και ροφημάτων που αποδίδουν οι αγορασθείσες ποσότητες πρώτων υλών, τον τρόπο προσδιορισμού των πωληθέντων ειδών ζαχαροπλαστικής καθώς και το ύψος των πωλήσεων όπως το προσδιόρισε η φορολογική αρχή μη λαμβάνοντας υπόψη τη δωρεάν διάθεση καφέ και νερού στο προσωπικό της.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ.40-55 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας με αναγωγή των αγορασθέντων ποσοτήτων εμπορευμάτων και πρώτων υλών (αναψυκτικά, καφέδες, μπίρες, νερά, σοκολάτα ρόφημα, κυτία ως περιέκτες ειδών ζαχαροπλαστικής, κύπελλα και κώνοι ως περιέκτες παγωτού) σε πωλήσεις. Ειδικότερα, ο έλεγχος για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων έλαβε υπόψη τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας, την κοινή πείρα, τα στοιχεία του διαδικτύου σε συνδυασμό με τα στοιχεία που συγκέντρωσε από τρίτες πηγές. Περαιτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η δωρεάν διάθεση καφέ και νερών στο υπαλληλικό προσωπικό της θα πρέπει να μειώσουν τις προσδιορισθείσες από τον έλεγχο πωλήσεις, επειδή δεν προκύπτει να καταχωρήθηκαν στα βιβλία-λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις σχετικά στοιχεία αυτοπαράδοσης, **δεδομένου ότι η αγορά αυτών των εμπορευμάτων συμπεριλήφθηκε ήδη στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στο ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε, ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της.**

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο νεότερο στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **04/05/2022** οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Πατρών αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος μέσω έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν.**

Συνεπώς, συγκρίνοντας τα βάσει δήλωσης εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα, με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, καθώς και με τα συνολικά προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ελήφθη το μεγαλύτερο:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ				
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2016	1.154.110,52	-	1.154.110,52	1.154.110,52
2017	935.607,08	1.502.981,60	936.473,75	1.502.981,60

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από **04/05/2022** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ-ΕΛΠ και Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 01/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- 1) Την ακύρωση της υπ' αριθ./2022 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Πατρών,
Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 0,00 €
- 2) Την τροποποίηση της υπ' αριθ./2022 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Πατρών,
Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 1.000,00 €
- 3) Την επικύρωση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Πατρών
Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 7.200,00 €

- 4) Την τροποποίηση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016,

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	2016
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	44.122,10
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα	25.921,09
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας	18.201,01

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 7.917,44€

Φορολογικό Έτος 2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη	-94.361,63	44.122,10	18.201,01	
Φόρος 29%		12.795,41	5.278,29	5.278,29
Μείον: Προκαταβληθέντες- Παρακρατηθέντες	15.365,50	15.365,50	15.365,50	0,00
Πλέον: Επιστραφέντα ως ΤΑΦΕ	12.765,50	12.765,50	12.765,50	0,00
Υπόλοιπο	-2.600,00	10.195,41	2.678,29	5.278,29
Πλέον: Προκαταβολή επόμενου έτους	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	2.600,00	2.600,00	2.600,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για βεβαίωση	0,00	12.795,41	5.278,29	5.278,29
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		6.397,71	2.639,15	2.639,15
Τελικό Χρεωστ. Υπόλοιπο για βεβαίωση	0,00	19.193,12	7.917,44	7.917,44

- 5) Την τροποποίηση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017,

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	2017
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	327.771,77
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα	41.741,30
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας	286.030,47

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 124.423,26 €

Φορολογικό Έτος 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη	-332.329,28	327.771,77	286.030,47	
Φόρος 29%		95.053,81	82.948,84	82.948,84
Μείον: Προκαταβληθέντες- Παρακρατηθέντες	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Επιστραφέντα ως ΤΑΦΕ	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο		95.053,81	82.948,84	82.948,84
Πλέον: Προκαταβολή επόμενου έτους	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	2.600,00	2.600,00	2.600,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για βεβαίωση	2.600,00	97.653,81	85.548,84	82.948,84
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		47.526,91	41.474,42	41.474,42
Τελικό Χρεωστ. Υπόλοιπο για βεβαίωση	2.600,00	145.180,72	127.023,26	124.423,26

- 6) Την επικύρωση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 24.621,18€

- 7) Την επικύρωση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 171.295,10€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.