



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 1.12.2023

Αριθμός απόφασης: 1995

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
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,
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με έδρα κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

7. Τα υπ' αριθμ. ΔΕΔ Υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων.

8. Την με αριθμό Πράξη Αναπομπής καθώς και την από Συμπληρωματική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

9. Την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Κλήση σε ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, χρεωστικό ποσό φόρου, ύψους 396.007,88 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 198.003,94 €, ήτοι συνολικό ποσό 594.011,82 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα βάσει των υπ' αριθμ. και εντολών έλεγχου, σε κανένα στάδιο του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, προσδιορίσθηκαν τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης στο ποσό των €1.430.441,16 έναντι του δηλωθέντος €64.896,75.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως εκδοθείσα κατά παράβαση της γραμματικής και τελεολογικής ερμηνείας των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και κατ' επέκταση κατά παράβαση αυτής καθ' εαυτήν της αρχής της νομιμότητας, βάση της οποίας επιτάσσεται ο λογιστικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παντελώς αναيطολόγητη, άλλως μερικώς και ανεπαρκώς αιτιολογημένη, η δε αοριστία της δεν θεραπεύεται εκ του νόμου από το περιεχόμενο της συγκοινοποιούμενης έκθεσης ελέγχου, η οποία είναι εξίσου αόριστη και αναيطολόγητη.
- Όπως αυθαιρέτως και κατά παράβαση των αρχών της αναγκαιότητας, της καταλληλότητας και της αναλογικότητας η φορολογική αρχή προέβη σε απόρριψη του συνόλου των δαπανών της αυξάνοντας υπέρογκα το ποσό της τελικής οφειλής.
- Η επιβολή του εξοντωτικού προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. καθόσον ανέρχεται στο μισό του προκύψαντος φόρου έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι αποτελεί υπέρμετρη κύρωση σε σχέση με την αποδιδόμενη παράβαση.
- Έχει πλέον συγκεντρώσει το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων τα οποία της ζητήθηκαν, τα οποία θα προσκομίσει με την υπό κρίση ενδικοφανή.

Υποβληθέντα υπομνήματα από την προσφεύγουσα επιχείρηση μετά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς:

1. Την η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ συμπληρωματικό Υπόμνημα, ηλεκτρονικά αποθηκευτικά μέσα (USB sticks) τα οποία περιείχαν σκαναρισμένα τιμολόγια εξόδων των ετών 2017, 2018 και 2019, και συγκεκριμένα 231 αρχεία τύπου PDF για το έτος 2017, 255 αρχεία τύπου PDF για το έτος 2018 και 152 αρχεία τύπου PDF για το έτος 2019, προκειμένου αυτά να μεταφορτωθούν στο πληροφοριακό σύστημα ELENXIS καθώς, σύμφωνα με την προσφεύγουσα, αυτό δεν ήταν δυνατό να γίνει από την ίδια λόγω μεγάλου μεγέθους και πλήθους αρχείων.

2. Την η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε μέσω του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα με συνημμένα πρόσθετα στοιχεία και

συγκεκριμένα α) Αναλυτικό Καθολικό Λογαριασμών, β) Ισοζύγιο Γενικού & Αναλυτικών Καθολικών, Γενικό Ημερολόγιο Εγγραφών και δ) Καταστάσεις Μισθοδοσίας για το ελεγχόμενο έτος.

Κλήση σε ακρόαση της Υπηρεσίας μας στην προσφεύγουσα επιχείρηση:

Κατόπιν της υποβολής του ανωτέρω υπ' αριθμ. συμπληρωματικού υπομνήματος η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την υπ' αριθμ. πρωτ. Κλήση προς Ακρόαση μέσω υποβολής γραπτού υπομνήματος προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις ως προς τα στοιχεία που επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ συμπληρωματικό υπόμνημα.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε στην εν λόγω Κλήση προς Ακρόαση πλην όμως αναφέρεται σε αυτήν στον ανωτέρω υπ' αριθμ. .. υπόμνημά της.

Αναπομπή της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ:

Στα πλαίσια της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς, και δεδομένου ότι τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν με το ανωτέρω υπ' αριθμ. υπόμνημα της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν από την Υπηρεσία μας ως νέα στοιχεία αναπέμψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ με την υπ' αριθμ. Πράξη του Προϊσταμένου, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα. Η εν λόγω αναπομπή διαβιβάστηκε μέσω του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS αυθημερόν.

Επίσης, κατόπιν υποβολής του ανωτέρω υπ' αριθμ. υπομνήματος αποστείλαμε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθμ. έγγραφο προκειμένου να την ενημερώσουμε για την κατάθεση αυτού και των συνημμένων στοιχείων προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη κατά την επεξεργασία της αναπομπής.

Η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ απάντησε στην ως άνω αναπομπή με την από Συμπληρωματική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., ως προς τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 24 του Κ.Φ.Δ., ως προς την πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των 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 για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου

διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή στο άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

- α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.
- β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
- γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. ...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος βάσει των υπ' αριθ. εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, τα αποτελέσματα του οποίου αποτυπώθηκαν στις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων σε κανένα στάδιο του διενεργηθέντος ελέγχου, και τα καθαρά κέρδη της για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκαν στο ποσό των €1.430.441,16 έναντι του δηλωθέντος €64.896,75.

Επειδή, εν συνεχεία, κατόπιν προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων από την προσφεύγουσα στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς, όπως αυτό αναφέρεται αναλυτικά ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και η υπόθεση αναπέμφθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ. Σε εκτέλεση της εν λόγω πράξης η ελεγκτική υπηρεσία μας απέστειλε την από Συμπληρωματική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή στην ανωτέρω Συμπληρωματική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως προς την αξιολόγηση των νέων στοιχείων αναφέρονται τα εξής:

«Η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε ενώπιον της Δ.Ε.Δ. συμπληρωματικό υπόμνημα (ΔΕΔ καθώς και φορολογικά στοιχεία εξόδων (κατά κανόνα) της ελεγχόμενης περιόδου και ακολούθως, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. με την πράξη αναπομπής, για την αξιολόγηση των στοιχείων αυτών και την ενσωμάτωσή τους στην εξαγωγή φορολογικού / εκλεκτικού αποτελέσματος. Περαιτέρω, προσκόμισε στις (4 μήνες μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και στη λήξη της προθεσμίας απάντησης της φορολογικής αρχής), λογιστικά αρχεία βιβλία προκειμένου να συναξιολογηθούν. Είναι σαφές, ότι η αποσπασματική και με σημαντική καθυστέρηση προσκόμιση στοιχείων ενώπιον του ελέγχου, δυσχέρανε εξαιρετικά το έργο της ελεγκτικής αρχής, εγείροντας σαφή ζητήματα αξιοπιστίας της ελεγχόμενης οντότητας, ενώ, η στάση αυτή καταρρίπτει τον αρχικό ισχυρισμό της οντότητας περί της πρόθεσής της να συνεργαστεί με το

φορολογικό έλεγχο και ότι χρειαζόταν πρόσθετος χρόνος, καθώς δεν είναι δυνατό, βασικά λογιστικά αρχεία (βιβλία) να προσκομίζονται με τόσο σημαντική καθυστέρηση, κατά την αξιολόγηση, μάλιστα, της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Ο έλεγχος έχοντας τα λογιστικά στοιχεία σε ηλεκτρονική μορφή, προχώρησε στην καταχώρηση τους σε λογιστικό φύλλο και στην αξιολόγηση ενός εκάστου αυτών. Δηλαδή, αντί της δειγματοληπτικής αξιολόγησης των στοιχείων, όπως υπαγορεύονται από τις εγκυκλίους και αποφάσεις του προγράμματος ελέγχου σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ 1036/2014 και του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ 1124/2015, ο έλεγχος αξιολογεί το σύνολο των στοιχείων που προσκομίστηκαν.

Συγκεκριμένα, τα πρόσθετα στοιχεία που προσκομίστηκαν απαριθμούνται μετά από έλεγχο σε 34 κύριους ηλεκτρονικούς φακέλους που περιέχουν 639 αρχεία τύπου pdf με 15.507 συνολικά σελίδες τα οποία περιέχουν φορολογικά στοιχεία (ένα ή και περισσότερα). Ειδικά για την φορολογία του Φ.Π.Α. τα στοιχεία πρέπει να καταγραφούν και επιμεριστούν σε 36 φορολογικές περιόδους ΦΠΑ προκειμένου να εξαχθεί αποτέλεσμα. Προσκομίστηκαν αποσπασματικά παραστατικά εσόδων, τα οποία δεν καταγράφηκαν από τον έλεγχο. Επίσης δεν καταγράφηκαν τα κάτωθι στοιχεία:

ΦΑΚΕΛΟΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΑΡΧΕΙΟΥ	ΣΕΛΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΡΡΙΦΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕΛ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΜΗ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 1	19	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 1	7	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 1	8	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 1	9	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 1	20	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 1	21	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 1	22	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 2 2	1	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 3	1	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_1	2017 1 3	44	1	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΕΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_2	2017 2 5	1-70	70	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΧΡΗΣΗΣ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_3	2017 2 9	1-2	4	ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΕΝΟΙΚΙΩΝ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_6	2017 4 13	1-54	54	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΧΡΗΣΗΣ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_8	2017 5 33	1-18	18	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΩΝ (ΛΙΣΤΑ)
Παραστατικά_Σχετικά 2017_8	2017 5 34	1-32	32	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΩΝ (ΛΙΣΤΑ)
Παραστατικά_Σχετικά 2017_9	2017 6 40	1-12	12	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΩΝ (ΛΙΣΤΑ)
Παραστατικά_Σχετικά 2017_9	2017 6 43	1-31	31	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΩΝ (ΛΙΣΤΑ)
Παραστατικά_Σχετικά 2017_3	2017 2 15	1-4	4	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_3	2017 2 16	10-24	14	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_3	2017 2 17	1-6	6	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_3	2017 2 18	1-2	2	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_3	2017 2 19	1-3	3	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_3	2017 2 22	1-7	7	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_4	2017 2 30	2	1	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟ 2015
Παραστατικά_Σχετικά 2017_4	2017 2 32	1-12	12	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2012
Παραστατικά_Σχετικά 2017_4	2017 3 1	1-53	53	Αποδείξεις διόδων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Σχετικά 2017_4	2017 2 33	1-91	91	Αποδείξεις διόδων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Σχετικά 2017_5	2017 4 5	4-5	2	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ 2016

ΦΑΚΕΛΟΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΑΡΧΕΙΟΥ	ΣΕΛΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΡΡΙΦΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕΛ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΜΗ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_6	2017 4 22	1-37	37	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_6	2017 4 23	1-24	24	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_7	2017 4 25	1-5	5	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_7	2017 4 26	1-11	11	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_7	2017 4 27	1-9	9	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_5	2017 4 6	3-6	3	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_5	2017 4 7	1-6	6	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_6	2017 4 17	1-32	32	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_6	2017 4 18	1-10	10	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_6	2017 4 19	1-7	7	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_9	2017 6 30	1-6	6	ΜΗ ΕΥΚΡΙΝΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΚΡΗΣ ΑΞΙΑΣ
Παραστατικά_Σχετικά 2017_9	2017 6 36	1, 4	2	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ 2016
Παραστατικά_Σχετικά 2017_9	2017 6 41	1	1	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ 2014
Παραστατικά_Σχετικά 2017_10	2017 7 18	1	1	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ 2012
Παραστατικά_Εξόδων_2018_4	2018 3 28	3-6	3	Ασφαλιστήρια συμβόλαια στα οποία έχει διαγραφεί ο αρ. κυκλοφορίας
Παραστατικά_Εξόδων 2018_7	2018 6 13	1-23	23	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Εξόδων 2018_10	2018 7 5	1-31	31	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Εξόδων 2018_11	2018 8 5	1-29	29	Παραστατικά Εσόδων
Παραστατικά_Εξόδων 2018_12	2018 9 6	1-17	17	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Εξόδων 2018_12	2018 9 7	1-22	22	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Εξόδων 2018_1	2018 1 9	5	1	Φορολογικό στοιχείο χωρίς ημερομηνία έκδοσης
Παραστατικά_Εξόδων 2018_14	2018 10 7	1-39	39	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Εξόδων 2019_2	2019 2 13	1-12	12	Μη ευκρινή στοιχεία
Παραστατικά_Εξόδων 2019_2	2019 7 1	4-21	18	Μη ευκρινή στοιχεία - Ακτοπλοϊκά εισιτήρια μεταφοράς οχημάτων
Παραστατικά_Εξόδων_2019_1	2019 1 11	1	1	Μη ευκρινές στοιχείο
Παραστατικά_Εξόδων_2019_1	2019 1 13	4	1	Μη ευκρινές στοιχείο
Παραστατικά_Εξόδων_2019_1	2019 1 15	1	1	Μη ευκρινές στοιχείο
Παραστατικά_Εξόδων_2019_4	2019 4 5	1-6	6	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2020
Παραστατικά_Εξόδων_2019_4	2019 5 1	1-15	15	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Εξόδων_2019_4	2019 5 2	1-18	18	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006
Παραστατικά_Εξόδων_2019_6	2019 6 10	1-24	24	Αποδείξεις διοδίων χωρίς καταγραφή του τύπου οχήματος βάσει εγκυκλίου 1096852/9745/1797/Α0014/19.12.2006

ΦΑΚΕΛΟΣ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΑΡΧΕΙΟΥ	ΣΕΛΙΔΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΡΡΙΦΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕΛ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΜΗ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ
Παραστατικά_Εξόδων_2019_6	2019 6 16	1-2	2	Μη ευκρινή στοιχεία - Ακτοπλοϊκά εισιτήρια μεταφοράς οχημάτων
Παραστατικά_Εξόδων_2019_7	2019 7 3	1-3, 6-8	6	Μη ευκρινή στοιχεία - Ακτοπλοϊκά εισιτήρια μεταφοράς οχημάτων

Τα ανωτέρω παραστατικά εκτός από τις περιπτώσεις των αποδείξεων διοδίων, οι οποίες επίσης στερούνται ευκρίνειας (και είναι κατά κανόνα χαμηλής αξίας), η οποίες δεν καταγράφηκαν αιτιολογημένα σύμφωνα με την τελευταία στήλη, δεν ήταν δυνατό να αξιολογηθούν από τον έλεγχο με υπαιτιότητα της ελεγχόμενης ενότητας, η οποία τα μπορούσε να μεριμνήσει είτε για την αρχική εμπρόθεσμη προσκόμισή τους στις ελέγχουσες υπηρεσίες (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. / Δ.Ο.Υ.) είτε να φροντίσει για την ορθότερη ηλεκτρονική σάρωσή τους. Παρατίθενται κατωτέρω δύο (2) ενδεικτικές περιπτώσεις.

Εικόνα 1. Μη ευκρινές παραστατικό ζύγισης οχήματος

Εικόνα 2. Μη ευκρινές φορολογικό στοιχείο

Όπως αναφέρεται τα παραστατικά των εξόδων / δαπανών που προσκομίσθηκαν, καταγράφηκαν από τον έλεγχο και παρατίθενται στο παράρτημα του παρόντος. Στον πίνακα 1 παρατίθενται τα παραστατικά που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και στον πίνακα 2 τα αντίστοιχα της φορολογίας Φ.Π.Α. Πρόκειται στην ουσία για τα ίδια παραστατικά, με τη διαφορά των ασφαλιστηρίων συμβολαίων οχημάτων η αξία των οποίων απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το αρ. 22 του κώδικα και δεν περιλαμβάνεται στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Καταγράφηκαν και αξιολογήθηκαν 13.218 παραστατικά καθαρής αξίας €2.303.855,68 με αναλογούν Φ.Π.Α. €553.833,92. Λόγω του πλήθους των στοιχείων που προσκομίσθηκαν και αξιολογήθηκαν, η καταγραφή τους συγκεντρώνεται στο παράρτημα του παρόντος.

Επεξήγηση δεδομένων πίνακα: Τα παραστατικά παρατίθενται σύμφωνα με την ημερομηνία έκδοσής τους σε 12 στήλες. Στη στήλη «είδος παραστατικού» εκτός από το είδος του παραστατικού τιμολόγιο, δελτίο αποστολής – τιμολόγιο, απλοποιημένο τιμολόγιο, κτλ, αναγράφεται και ο τύπος «ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΥΦ». Πρόκειται για πιστωτικά τιμολόγια που δεν προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα, αλλά εντοπίστηκαν από τον έλεγχο στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων ή στις αποκλίσεις αυτών. Η καθαρή αξία αυτών των παραστατικών (η αρνητική αξία των οποίων μειώνει τα εκπιπτόμενα έξοδα) ανέρχεται συνολικά σε €42.093,87 με αναλογούν Φ.Π.Α. 10.102,32 για την ελεγχόμενη περίοδο 2017 – 2019. Ειδικά τα παραστατικά με αντισυμβαλλόμενη οντότητα «..... λόγω της μεγάλης αξίας τους, διασταυρώθηκαν με την αποστολή τους από την αντισυμβαλλόμενη, σύμφωνα με το έγγραφο / πρόσκληση παροχής πληροφοριών του ελέγχου. Σε πλήθος παραστατικών αναγράφεται χειρόγραφα από τον καταχωρητή αυτών (παρελήφθη την...) καταδεικνύοντας ότι αυτό προσκομίστηκε εκπρόθεσμα στον λογιστή της οντότητας και καταχωρήθηκε σε διαφορετική φορολογική περίοδο (ως προς τον Φ.Π.Α.). Ο έλεγχος τα επιμερίζει με βάση την ημερομηνία καταχώρησής τους σε κάθε φορολογική περίοδο. Καταγράφονται το έτος, ο μήνας της έκδοσης, το είδος του παραστατικού, τα στοιχεία του εκδότη (επωνυμία, Α.Φ.Μ.), η καθαρή αξία, ο αναλογούν Φ.Π.Α. Στη στήλη σύντομη περιγραφή / Σημειώσεις ελέγχου καταγράφεται περιληπτικά είτε το είδος της δαπάνης (πχ Επισκευή συντήρηση, καύσιμα κτλ.) είτε ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος σε περιπτώσεις εισιτηρίων πλοίων, ζύγισης οχημάτων προκειμένου να

αξιολογηθεί αν αυτό ανήκει στην ελεγχόμενη οντότητα. Τέλος, καταγράφεται με ΝΑΙ / ΟΧΙ η απόρριψη ή μη της δαπάνης από τον έλεγχο από τη φορολογία και η αιτιολογία της απόρριψης. Λόγω του πλήθους των στοιχείων κρίνεται αναγκαία η περιγραφική και συνοπτική αιτιολογία απόρριψης. Τέλος, πρέπει να αναφερθεί ότι δεν εντοπίστηκαν παραστατικά για λογιστικές υπηρεσίες (εκτός από την περίοδο 2017), παρότι τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητας υπερβαίνουν τα όρια των διατάξεων της απόφασης ΥΠΟΙΚ ΠΟΛ 1008/2011. Η δηλώσεις της περιόδου 2018 και 2019, υπογράφονται από την λογίστρια με την ένδειξη κατηγορία άδειας Β'.»

Επειδή, περαιτέρω, στην εν λόγω Συμπληρωματική Έκθεση ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 αναφέρονται τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας όπως έχουν αναλυτικά εκτεθεί στην αρχική έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε., «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 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα». Περαιτέρω, για την έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα από 01/01/2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/13 και οι ερμηνευτικές διαταγές υπό στοιχεία ΠΟΛ 1113/15 και 1094/16 σύμφωνα με τις οποίες κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

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

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

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.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι αρχικά (μετά την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής) προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων / αγορών / δαπανών τα οποία αξιολογήθηκαν και καταγράφηκαν από τον έλεγχο και ετεροχρονισμένα προσκομοίστηκαν λογιστικά αρχεία / βιβλία της ελεγχόμενης, ενώ, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εσόδων, παρά μόνο τμηματικά, ο έλεγχος θα λάβει υπόψη του το σύνολο των στοιχείων που προσκομίστηκαν και είναι δυνατό να αξιολογηθούν.

Για τη φορολογία εισοδήματος και τις Ιδιότυπες Μεταφορικές Εταιρίες μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2023, δόθηκαν οδηγίες με τη ΔΕΑΦ Β 1137818 ΕΞ 2015 εγκύκλιο της διοίκησης με τίτλο «Φορολογική μεταχείριση των Ιδιότυπων Μεταφορικών Εταιρειών του ν.383/1976, μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013». Στην εγκύκλιο αυτή αναφέρεται ότι «για την εξεύρεση του καθαρού

εισοδήματος της Ι.Μ.Ε. κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013) εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά της όχι μόνο οι δαπάνες και τα έξοδα λειτουργίας της Ι.Μ.Ε., αλλά και οι δαπάνες συντήρησης των αυτοκινήτων των οποίων έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης»

Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα (παραστατικά εξόδων, τμήμα παραστατικών εσόδων, ισοζύγια, ημερολόγιο συναλλαγών, αναλυτικό καθολικό, καταστάσεις μισθοδοσίας για τα έτη 2018, 2019 και ΑΠΔ για το έτος 2017) ο έλεγχος για τις περιόδους 2017 – 2019 προσδιορίζει το αποτέλεσμα ως κάτωθι:

1.1 01/01/2017 – 31/12/2017

Τα ακαθάριστα έσοδα της περιόδου προσδιορίστηκαν με βάση την αρχική έκθεση ελέγχου (Σελ. 29, 36) σε **€1.434.351,16**.

Αναφορικά με τα έξοδα / δαπάνες που αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση:

Το σύνολο της αξίας των παραστατικών που προσκομίστηκαν παρατίθενται στο παράρτημα του παρόντος – πίνακας 3 ανέρχεται σε **€761.374,06**. Με κατηγοριοποίηση «ΟΧΙ» βάσει του πίνακα 1 του παραρτήματος, ήτοι δαπάνες που εκπίπτουν (δεν απορρίπτονται) βάσει ελέγχου ανέρχονται σε €494.905,85. Από αυτές παραστατικά αξίας €93.344,44 αφορούν συναλλαγές άνω των €500,00, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στοιχεία εξόφλησης σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β) (Παράρτημα Πίνακας 4). Επισημαίνεται ότι στα λογιστικά αρχεία της οντότητας οι συναλλαγές εμφανίζονται να εξοφλούνται ταμειακά, υφίσταται λογαριασμός λογιστικής με Κ.Α. ΛΟΓ.ΟΨΕΩΣ ΠΕΙΡ....., ο οποίος παρουσιάζει υπόλοιπο €1.394,27 χωρίς κίνηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ενώ, δεν υφίσταται λογαριασμοί παρακολούθησης αξιόγραφων (όπως μεταχρονολογημένων επιταγών λογ/σμοι πληρωτέες επιταγές). Κατά συνέπεια, οι εκπιπόμενες δαπάνες που προσκομίστηκαν και αναγνωρίζονται για έκπτωση ανέρχονται σε **€401.561,41 (το σύνολο των δαπανών που προσκομίστηκαν και καταγράφονται ανέρχονται σε €761.374,06)**.

Περαιτέρω, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση παροχές εργαζομένων ποσού **€257.997,23** οι οποίες καταγράφονται στο Ε3 της φορολογικής περιόδου, αλλά δεν προσκομίστηκαν μισθοδοτικές καταστάσεις για την περίοδο 2017 (παρά μόνο Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις προς τον ΕΦΚΑ), ενώ, δεν προσκομίστηκε και ο τρόπος εξόφλησης των δαπανών αυτών – της μισθοδοσίας, σύμφωνα με την περ. ιδ) του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

Αναγνωρίζονται προς έκπτωση τέλη κυκλοφορίας ποσού **€3.910,00** (Σελ. 45 αρχικής έκθεσης). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη ότι η ελεγχόμενη οντότητα, προσκόμισε λογιστικά αρχεία (βιβλία) αναγνωρίζονται προς έκπτωση ασφαλιστικές εισφορές ποσού **€15.557,76** οι οποίες περιλαμβάνονται στο έγγραφο με Α.Π. της υπηρεσίας e-ΕΦΚΑ, Αποκεντρωμένο τμήμα Α' Κοινωνικής Ασφάλισης Ιεράπετρας, μολονότι στο έγγραφο αναφέρεται ότι σε αυτό έχουν καταγραφεί οι εισφορές που έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί.

Αναφορικά με τις δαπάνες κατηγοριοποίησης «ΝΑΙ» ως προς την απόρριψή τους:

Πρόκειται για δαπάνες καυσίμων στις οποίες δεν αναγράφεται το εφοδιαζόμενο όχημα, δαπάνες συντήρησης / επισκευής οχήματος, στις οποίες επίσης δεν αναγράφονται στοιχεία του εμπλεκόμενου οχήματος (αναγράφεται σε σημαντικό αριθμό παραστατικών και αναγνωρίζονται από τον έλεγχο), εισιτήρια πλοίων, παραστατικά ζύγισης στα οποία το αναφερόμενο όχημα δεν ανήκει στην ΙΜΕ ΕΠΕ ή δεν έχει εισφέρει σε αυτήν προς εκμετάλλευση, από τους φορείς - εταίρους.

Ως προς τις δαπάνες καυσίμων ισχύουν τα ακόλουθα:

Με την ΠΟΛ.1091/2010 αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988, είτε ενσωματωμένων στις αντλίες (που λειτουργούν δηλαδή αυτόματα με τη ροή του καυσίμου), είτε όχι, διευκρινίστηκε ότι για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία)

χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες - επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου. Με την ΠΟΛ.1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. 3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου. 3.4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων παρέχεται η δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης, με τις εξής προϋποθέσεις: α) η εκδιδόμενη αυτόματα απόδειξη παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο και β) συντάσσεται από τον πωλητή η διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον αγοραστή - επιτηδευματία στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις, η κατάσταση αυτή αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - επιτηδευματία... 3.6. Εφόσον δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στις ως άνω περιπτώσεις 3.2, 3.3, 3.4 και 3.5 στα σχετικά Τιμολόγια - Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου - Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ....».

Επίσης με την ΠΟΛ.1161/2013 αναφορικά με την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, διευκρινίστηκε ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών: 1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ απόδειξης

εσόδου». Για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων: 1ος τρόπος: Παράδοση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σύνταξη διπλότυπης αθεώρητης κατάστασης (της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. - νυν της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.) αντίτυπο της οποίας παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα εντός του ίδιου μήνα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.) και η οποία (κατάσταση) αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.), στο οποίο θα επισυνάπτονται οι αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ αποδείξεων εσόδου».

Στην παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν.4308/2014 (για τις καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις από το χρόνο ισχύος του νόμου αυτού) ορίζεται ότι : «Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του Ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992. Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, [...] εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1/1/2015».

Με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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 α-ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Με το άρθρο 5 παρ. 7 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Με το άρθρο 5 παρ. 10 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύντομη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Με το άρθρο 8 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας».

Επίσης με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Ακόμα με την ΠΟΛ.1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις που αφορούν στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η ελεγχόμενη οντότητα όφειλε να τηρεί τα απαραίτητα τεκμήρια που αφορούν και στα συντηρούμενα οχήματα.

Αναφορικά με τα οχήματα τρίτων οντοτήτων αυτά αναγράφονται αναλυτικά στον πίνακα του παραρτήματος για τα οποία η οντότητα δεν είχε την κυριότητα, την δυνατότητα χρήσης βάσει εισφοράς αυτών στην νομική οντότητα ή δεν έχει προσκομιστεί κάποιο συμφωνητικό ή άλλο έγγραφο που να τεκμηριώνει τη δυνατότητα χρήσης του οχήματος και το δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης. Επί παραδείγματι, στο πρώτο αντίστοιχο στοιχείο της περιόδου εισιτήριο το μεταφερόμενο όχημα ανήκει στον και δεν έχει εισφέρει στη νομική οντότητα, σύμφωνα με το ανακτηθέν καταστατικό, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου (Η οντότητα τελεί σε αναστολή καταχώρησης λόγω μη δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων 2021).

Τέλος, υφίστανται παραστατικά έκδοσης συνδεδεμένων προσώπων με την οντότητα (..... - διαχειριστές) οι οποίοι εκδίδουν παραστατικά προς την ελεγχόμενη οντότητα που έχουν την κάτωθι μορφή:

.....

Στα παραστατικά οι φορείς της οντότητας εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αξίας €100,00 σε αλληλουχία παραστατικών, επαναλαμβανόμενης αξίας €100,00 με αναλογούν Φ.Π.Α. με ένδειξη αποστολέα και παραλήπτη την ελεγχόμενη οντότητα με αιτιολογία Ελλείψει στοιχείων για τεκμηρίωση της συναλλαγής μεταξύ των συνδεδεμένων οντοτήτων λόγω της ασάφειας του εκδοθέντος παραστατικού και βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Φ.Π.Α. οι συναλλαγές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τον έλεγχο.

Συνολικά, λαμβάνοντας ότι η αιτιολόγηση του παραρτήματος είναι επαρκής και σαφής, ο έλεγχος καταλήγει στο παρακάτω αποτέλεσμα για τη χρήση 2017:

ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ Χρήσης 2017	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	€1.434.351,16

Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων Δήλωσης	€1.434.351,16
Διαφορά Ακαθάριστων Εσόδων	0,00
Σύνολο επιχειρηματικών δαπανών – εξόδων Ελέγχου	€421.029,17
Σύνολο επιχειρηματικών δαπανών – εξόδων Δήλωσης	€1.369.454,41
Διαφορά	€948.425,24
Σύνολο Αποτελεσμάτων Χρήσης Ελέγχου	€1.013.321,99
Σύνολο Αποτελεσμάτων Χρήσης Δήλωσης	€64.896,75
Διαφορά αποτελεσμάτων Χρήσης	€948.425,24
ΠΛΕΟΝ Λοιπά Έσοδα Χρήσης	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Ελέγχου – Φορολογητέα Κέρδη	€1.013.321,99

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΕΛΕΓΧΟΥ)

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φορολογικού Έτους 2017		
Ακαθάριστα Έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας νομικού		€1.434.351,16
Καθαρά Κέρδη από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας νομικού		€1.013.321,99
Φόρος που αναλογεί:		
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΥ	Ποσοστό 29%	
Σύνολο Φόρου Ελέγχου		€293.863,38

Ενσωματώνονται οι ανωτέρω διαφορές στα αποτελέσματα περιόδου και προκύπτουν τα κάτωθι:

ΠΟΣΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Κέρδη Χρήσης βάσει Ε.Λ.Π.	64.896,75	64.896,75	0,00
Πλέον λογιστικών διαφορών / Μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών	0,00	948.425,24	948.425,24
Συνολο Φορολογητέων Κερδών	64.896,75	1.013.321,99	948.425,24
Μείον Ζημιά προηγούμενων φορολογικής περιόδου	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέα Κέρδη	64.896,75	1.013.321,99	948.425,24
Φόρος Βάσει Κλίμακας	18.820,06	293.863,38	275.043,32
(+) Προκαταβολή Φόρου τρέχοντος έτους	18.820,06	18.820,06	0,00
(-) Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο έτος	37.630,69	37.630,69	0,00
(+) Τέλος επιτηδεύματος	2.000,00	2.000,00	0,00
Χρεωστικό για Βεβαίωση	2.009,43	277.052,75	275.043,32
Πρόστιμο Αρ. 58 Κ.Φ.Δ. (275.043,32€ * 50%)		137.521,66	137.521,66
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	2.009,43	414.574,41	412.564,98
(+) Ποσό φόρου που επιστράφηκε	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ		412.564,98	

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΠΟΣΟΥ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΟ
-------------	------

ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ (Συμπεριλαμβάνεται ποσό που τυχόν επιστράφηκε)	275.043,32
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Ν. 4174/2013	137.521,66
ΣΥΝΟΛΟ	412.564,98

Επειδή πέραν των εγγράφων, που προσκομίσθηκαν την και περιγράφονται ανωτέρω στην ενότητα «υποβληθέντα υπομνήματα από την προσφεύγουσα επιχείρηση μετά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς», δεν προσκομίσθηκαν άλλα στοιχεία.

Επειδή η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Συμπληρωματική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και με την οποία παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση και τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2017 διαμορφώνονται ως εξής:

	Δήλωσης (Α)	Ελέγχου (Β)	Δ.Ε.Δ. (Γ)	Διαφορά (Γ-Α)
Ακαθάριστα Έσοδα	1.434.351,16	1.434.351,16	1.434.351,16	0,00
Επιχειρηματικές Δαπάνες- Έξοδα	1.369.454,41	3.910,00	421.029,17	948.425,24
Καθαρά Κέρδη	64.896,75	1.430.441,16	1.013.321,99	948.425,24

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η εκκαθάριση του φόρου για το φορολογικό έτος 2017 διαμορφώνεται ως εξής:

	Δήλωσης (Α)	Ελέγχου (Β)	Δ.Ε.Δ. (Γ)	Διαφορά (Γ-Α)
Φορολογητέα κέρδη	64.896,75	1.430.441,16	1.013.321,99	948.425,24
Φόρος που αναλογεί	18.820,06	414.827,94	293.863,38	275.043,32
Μείον: φόρος που προκαταβλήθηκε	37.630,69	37.630,69	37.630,69	
Πιστωτικό ποσό φόρου για συμψηφισμό	18.810,63			
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση		377.197,25	256.232,69	256.232,69
Πλέον: Προκαταβολή φόρου	18.820,06	18.820,06	18.820,06	
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος	2.000,00	2.000,00	2.000,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	2.009,43	398.017,31	277.052,75	275.043,32
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		198.003,94	137.521,66	137.521,66
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.009,43	596.021,25	412.564,98	412.564,98

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό έτος 2017:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης (Α)	Βάσει Ελέγχου (Β)	Βάσει Δ.Ε.Δ. (Γ)	Διαφορά (Γ-Α)
Φορολογητέα κέρδη	64.896,75	1.430.441,16	1.013.321,99	948.425,24
Ποσό φόρου που αναλογεί	18.810,63	414.827,94	293.863,38	275.043,32
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	2.009,43	398.017,31	277.052,75	275.043,32
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		198.003,94	137.521,66	137.521,66
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.009,43	596.021,25	412.564,98	412.564,98

(Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος)

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