



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.1.2024

Αριθμός απόφασης: 217

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στον, κατά:

- της αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017
- της αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

- της αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017
- της αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018
- της αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας φορολογικού έτους 2017
- της αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας φορολογικού έτους 2018

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
7. Το με αρ. υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 44.260,78 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΕ ύψους 22.130,39 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 65.957,28 €.

Με την αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 31.207,60 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΕ ύψους 15.603,80 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 46.811,40 €.

Με την αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 15.357,11 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΕ ύψους 7.678,56 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 23.035,67 €.

Με την αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 30.281,86 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΕ ύψους 15.140,93 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 45.422,79 €.

Με την αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2α' του ΚΦΔ, λόγω υποβολής ανακριβούς κατάστασης φορολογικών στοιχείων ΜΥΦ του Δ' τριμήνου του έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14§3 & 54§1α' του ΚΦΔ.

Με την αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους 2.600,00 € (= 2500,00 € + 100,00 €), και συγκεκριμένα α) πρόστιμο ύψους 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1ε' του ΚΦΔ λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις (μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 54§1η' του ΚΦΔ, και β) πρόστιμο ύψους 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2α' του ΚΦΔ, λόγω υποβολής ανακριβούς κατάστασης φορολογικών στοιχείων ΜΥΦ του Δ' τριμήνου του έτους 2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14§3 & 54§1α' του ΚΦΔ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης των διατάξεων των Ε.Λ.Π και Κ.Φ.Δ. για τα έτη 2017 και 2018, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου. Η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στο λιανικό εμπόριο, με έμφαση στο εμπόριο τροφίμων, στον, και εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες, έχοντας επιλέξει την τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για το 2017 και απλογραφικών για το 2018.

Δεδομένου ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως αναλύεται εκτενέστερα στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος. Περαιτέρω ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες παροχών προς εργαζομένους λόγω μη εξόφλησής του με τραπεζικό μέσο και δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται η εγγραφή τους στα τηρούμενα βιβλία.

Κατόπιν των ανωτέρω προέκυψαν οι υπό κρίση διαφορές φόρου στο εισόδημα και στο ΦΠΑ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εσφαλμένα και άνευ αιτιολογίας ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα με τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις.
2. Μη νόμιμα ο έλεγχος απέρριψε τις δηλωθείσες δαπάνες των παροχών προς εργαζομένους κατά το μέρος που δεν καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού ιδρύματος
3. Εσφαλμένα/ αναιτιολόγητα ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από Βουλγαρία για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων στο εισόδημα και εξεταστέο είναι μόνο εάν περιλαμβάνονται στις εισροές ΦΠΑ.
4. Στη φορολογία ΦΠΑ, μη νόμιμα ο έλεγχος προσδιόρισε τις εκροές ΦΠΑ βάσει των δηλωθέντων εσόδων στο εισόδημα.
5. Είναι καταχρηστική η επιβολή φόρου επί κερδών που υπάρχουν μόνο στο χαρτί, κατ' εσφαλμένο υπολογισμό. Τα προσδιορισθέντα κέρδη είναι υπέρογκα για μια μικρού μεγέθους οντότητα όπως η προσφεύγουσα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται:

«1) Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία

εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ΚΦΔ, όπως αυτές προστέθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 42 του ν. 4223/2013 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 31^η/12/2013, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου, 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.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων, ο τρόπος, η διαδικασία, η έκταση εφαρμογής, το ύψος της αξίας των στοιχείων, ο τρόπος επιβεβαίωσης και κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

«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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ 'Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης': «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.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ: «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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α`, β`, γ`, δ` στ` και ιγ` της παραγράφου 1,...

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.....»

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013': «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

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. [...]

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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. 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.

.....

5. [...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα

προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 48 του ν. 2859/2000: «1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος....»

Επειδή εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν σημαντικές αποκλίσεις στα ποσά των πωλήσεων, των αγορών και των δαπανών στα βιβλία που προσκομίστηκαν, στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017

2017	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ			ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΠΑ	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ			ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
		Κόστος Πωληθέντων + έξοδα	ΑΓΟΡΕΣ - ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΕΞΟΔΑ		ΣΥΝΟΛΟ	ΛΙΑΝΙΚΕΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ	
ΕΞΟΔΑ	478.209,82 €	1.495.744,50 €			1.404.045,55 €	1.387.748,48 €	1.253.893,26 €	133.855,22 €	133.915,02 €
ΑΓΟΡΕΣ - ΔΑΠΑΝΕΣ	436.084,36 €	1.523.895,90 €	1.419.946,38 €	103.949,52 €	1.336.043,41 €	1.265.296,23 €			1.279.494,48 €

Φορολογικό έτος 2018

2018	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ			ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΠΑ	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ			ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
	Δεν προσκομίστηκαν βιβλία	Κόστος Πωληθέντων + έξοδα	ΑΓΟΡΕΣ - ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΕΞΟΔΑ		ΣΥΝΟΛΟ	ΛΙΑΝΙΚΕΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ	
ΕΞΟΔΑ		1.385.244,77 €			1.221.006,30 €	445.835,36 €	289.567,38 €	156.267,98 €	156.677,52 €
ΑΓΟΡΕΣ - ΔΑΠΑΝΕΣ		1.424.978,74 €	1.344.881,94 €	80.096,80 €	1.252.105,33 €	1.270.586,74 €			1.282.621,72 €

Περαιτέρω, κατόπιν της αρ. πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018 προέκυψαν τα κάτωθι:

- Για το φορολογικό έτος 2018 δεν προσκομίστηκε κανένα λογιστικό αρχείο.
- Για το φορολογικό έτος 2017 προσκομίστηκε μόνο το γενικό ημερολόγιο, το αναλυτικό καθολικό και το αναλυτικό ισοζύγιο τριτοβαθμίων.
- Από τα λογιστικά αρχεία που προσκομίστηκαν και αφορούσαν το 2017 δεν προκύπτουν τα δεδομένα που αποτυπώνονται στις κάθε είδους δηλώσεις της οντότητας. Δεν προσκομίστηκε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων ούτε άλλο αρχείο ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο,

στο οποίο να παρακολουθούνται με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι, καθώς και τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη η επαλήθευση των απογραφών και των επιμετρήσεων αποθεμάτων και, κατ' επέκταση, του κόστους πωληθέντων που επικαλείται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Δεν προσκομίστηκε Ισολογισμός και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για το 2017 και δεν προσκομίστηκαν τα αναλυτικά ισοζύγια κατά μήνα.

- Για τις εν χρήσει ΦΤΜ προσκομίστηκαν μερικά Ζ. Δεν προκύπτουν από όλα τα προσκομισθέντα Ζ τα προοδευτικά σύνολα ανά ημέρα ώστε να είναι δυνατή η επαλήθευση των δηλωθέντων εσόδων. Από τα Ζ προκύπτουν ως καθαρά σύνολα το ποσό των 241.700,58 € για το 2017 και 247.021,67 € για το 2018, τα οποία υπολείπονται των εσόδων βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων.
- Δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια του ελέγχου της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω σημαντικές αποκλίσεις στα ποσά των πωλήσεων, των αγορών και των δαπανών στα βιβλία που προσκομίστηκαν, στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν ενημέρωσε τα λογιστικά της βιβλία με τις συναλλαγές που πραγματοποίησε ώστε να αποτυπώνονται εύλογα τα αποτελέσματά της στις καταστάσεις της και κατ' επέκταση στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και τη μη τήρηση αρχείου αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη, προκύπτει ότι η οντότητα δεν διασφάλισε την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, ως είχε υποχρέωση βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις αναφορικά με τη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, καθώς και τη μη προσκόμιση των λογιστικών αρχείων για το φορολογικό έτος 2018, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ως εξής:

1. Ο έλεγχος έλαβε ως σύνολο εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές τα ποσά που αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ήτοι, ποσό 1.495.744,50 € για το 2017 και 1.385.244,77 € για το έτος 2018.

2. Όσον αφορά τις αγορές, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα:

ΑΓΟΡΕΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΠΑ	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
		ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ (1)	ΑΓΟΡΕΣ (2)	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ (3)	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΚΠ = (1)+(2)-(3)		ΣΥΝΟΛΟ	
2017	402.496,95€	115.212,81€	1.304.733,57€	0,00€	1.419.946,38€	1.336.043,41 €	1.265.296,23 €	1.279.494,48 €
2018		124.255,50€	1.220.626,44€	0,00€	1.344.881,94€	1.252.105,33 €	1.270.586,74 €	1.282.621,72 €

Η προσφεύγουσα καταχώρισε στις δηλώσεις εισοδήματος κόστος πωληθέντων ποσού 1.419.946,38 € για το έτος 2017 και 1.344.881,94 € για το 2018. Ωστόσο δεν προσκόμισε

αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων ούτε άλλο αρχείο που να περιλαμβάνει τις προβλεπόμενες πληροφορίες. Επιπλέον, κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στις υποβληθείσες καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) δεν καταχωρήθηκαν ποσά εμπορευμάτων λήξης. Δεδομένου ότι καταχωρήθηκαν ποσά εμπορευμάτων έναρξης την επόμενη χρονιά (στο 2018 επικαλείται εμπορεύματα έναρξης -άρα λήξης για το 2017- 124.255,50 € και στο 2019 επικαλείται εμπορεύματα έναρξης -άρα λήξης για το 2018) 96.765,12 €), ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα εν λόγω ποσά ως εμπορεύματα λήξης.

Περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν διαφορές στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα έχει δηλωθεί ως πελάτης για ποσό 17.467,02€ για το έτος 2017 και 14.727,48 € για το έτος 2018, από την επιχείρηση, ωστόσο δεν αποδεικνύεται η καταχώριση των παραπάνω συναλλαγών στα λογιστικά της αρχεία. Ο έλεγχος συνυπολόγισε τα εν λόγω ποσά στον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων.

Σημειωτέον ότι στο φορολογικό έτος 2017 ο έλεγχος εκ παραδρομής καταγράφει ως αγορές που δηλώθηκαν στο Ε3 ποσό ύψους 1.504.733,57 € αντί του ορθού 1.304.733,57 € και ως κόστος πωληθέντων που δηλώθηκε στο Ε3 ποσό ύψους 1.419.946,38 € αντί του ορθού 1.619.946,38 €, χωρίς αυτό ωστόσο να δυσχεράνει τη θέση του φορολογουμένου, δεδομένου ότι ο έλεγχος έλαβε ως αγορές το ποσό των φορολογητέων εισροών που είχαν δηλωθεί με τις δηλώσεις ΦΠΑ ύψους 1.336.043,41 € που είναι υψηλότερο (σε κάθε περίπτωση το κόστος πωληθέντων βάσει ελέγχου μειώνεται δεδομένου ότι για τον προσδιορισμό του ελήφθησαν υπόψη τα μη δηλωθέντα στο Ε3 αποθέματα λήξης και οι μη δηλωθείσες αποκτήσεις από Βουλγαρία).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, το κόστος πωληθέντων διαμορφώθηκε από τον έλεγχο ως εξής:

- Φορολ. Έτος 2017: Νέο ΚΠ = 1.309.533,70€ (αντί 1.419.946,38€ που δηλώθηκε στο Ε3)
- Φορολ. Έτος 2018: Νέο ΚΠ = 1.250.856,36€ (αντί 1.344.881,94€ που δηλώθηκε στο Ε3)

3. Όσον αφορά τις δαπάνες, στο έτος 2017 έχουν δηλωθεί στη δήλωση του Ε3 δαπάνες συνολικού ύψους 103.949,52 € και στα βιβλία έχουν καταχωριστεί δαπάνες συνολικού ύψους 33.587,41 €. Από το ποσό των 103.949,52€, ποσό 52.354,74€ αφορά παροχές σε εργαζόμενους (σχετ. κωδ. 181 και 581 του Ε3) στις οποίες περιλαμβάνονται οι μικτές αποδοχές, οι εργοδοτικές εισφορές και οι λοιπές παροχές. Δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η εξόφλησή τους με τη χρήση τραπεζικών μέσων και δεν καταχωρίστηκε εγγραφή μισθοδοσίας στα λογιστικά αρχεία με το ποσό των 52.354,74€.

Σύμφωνα με το αριθμ. έγγραφο του ΕΦΚΑ Λευκάδας, οι βεβαιωθείσες στην προσφεύγουσα ασφαλιστικές εισφορές φορολογικών ετών 2017 και 2018 δεν είχαν εξοφληθεί.

Κατόπιν όλων των παραπάνω και ειδικότερα της μη εγγραφής της δαπάνης στα τηρούμενα βιβλία και της μη καταβολής της με τραπεζικό μέσο, δεν έγινε δεκτό προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ποσό των 52.354,74 € που αντιστοιχεί στις παροχές σε εργαζόμενους, για το έτος 2017.

Στο έτος 2018 έχουν δηλωθεί στη δήλωση του Ε3 δαπάνες συνολικού ύψους 80.096,80 € (δεν προσκομίστηκαν βιβλία) που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους (σχετ. κωδ. 181 και 581 του Ε3). Από την ανωτέρω δαπάνη, ποσό ύψους 53.330,80 € δεν έγινε δεκτό προς έκπτωση από

τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας λόγω μη καταβολής του με τραπεζικό μέσο και δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται η εγγραφή της δαπάνης στα τηρούμενα βιβλία.

Κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος 2017		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	1.495.744,50 €	1.495.744,50 €
Λοιπά συνήθη έσοδα		
Κόστος πωληθέντων	1.419.946,38 €	1.309.533,70 €
Παροχές σε εργαζόμενους	52.354,74 €	0,00 €
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων		
Λοιπά έξοδα και ζημιές	51.594,78 €	33.587,41 €
Λοιπά έσοδα και κέρδη		
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)		
Αποτέλεσμα προ φόρων	-28.151,40 €	152.623,39 €

Φορολογικό έτος 2018		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	1.385.244,77 €	1.385.244,77 €
Λοιπά συνήθη έσοδα		
Κόστος πωληθέντων	1.344.881,94 €	1.250.856,36 €
Παροχές σε εργαζόμενους	80.096,80 €	26.776,00 €
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων		
Λοιπά έξοδα και ζημιές	0,00 €	0,00 €
Λοιπά έσοδα και κέρδη		
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)		
Αποτέλεσμα προ φόρων	-39.733,97 €	107.612,41 €

Επειδή εν προκειμένω, το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως αιτιολογήθηκε αναλυτικά στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος και σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και τα προβλεπόμενα με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή η δαπάνη ύψους 52.354,74 € στο φορολογικό έτος 2017 και 53.330,80 € στο φορολογικό έτος 2018 που αφορά παροχές σε εργαζόμενους δεν έγινε δεκτή προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας λόγω μη καταβολής με τραπεζικό μέσο και δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται η εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.

4172/2013. Ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμα ο έλεγχος απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα/ αναιτιολόγητα ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από Βουλγαρία για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων στο εισόδημα και εξεταστέο είναι μόνο εάν περιλαμβάνονται στις δηλωθείσες εισροές ΦΠΑ. Ωστόσο σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ των υπό κρίση φορολογικών περιόδων δεν έχουν δηλωθεί τα εν λόγω ποσά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, και ορθώς ο έλεγχος τα έλαβε υπόψη στον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων.

Επειδή όσον αφορά τη φορολογία ΦΠΑ, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων αναφορικά με τις σημαντικές αποκλίσεις στα ποσά των πωλήσεων, των αγορών και των δαπανών στα βιβλία που προσκομίστηκαν, στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο ποσό των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων στο εισόδημα ήτοι στο φορολογικό έτος 2017 στα 1.495.744,50 € και στο φορολογικό έτος 2018 στα 1.385.244,77 €, κατά συντελεστή (13%, 23%) με βάση την αναλογία που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ του αντίστοιχου έτους

Επειδή οι φορολογητέες εκροές ΦΠΑ προσδιορίστηκαν ως άνω, βάσει των δηλωθέντων από την προσφεύγουσα εσόδων στο εισόδημα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 48 του ν. 2859/2000. Σε κάθε περίπτωση από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προέκυψε η ύπαρξη εσόδων χωρίς ΦΠΑ. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομίμου προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή από τη σύγκριση των όλων των διαθέσιμων στοιχείων (ποσά δηλώσεων εισοδήματος, ΦΠΑ, υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις από την οντότητα και υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων) προκύπτει ότι η οντότητα υπέβαλλε ελλιπείς καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

- Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

	Ποσό
Διαφορά φόρου	44.260,78 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	22.130,39 €
Σύνολο για Καταβολή	65.957,28 €

- Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

	Ποσό
Διαφορά φόρου	31.207,60 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	15.603,80 €
Σύνολο για Καταβολή	46.811,40 €

- υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

	Ποσό
Διαφορά φόρου	15.357,11 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	7.678,56 €
Σύνολο για Καταβολή	23.035,67 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	1.703,31 €

- υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

	Ποσό
Διαφορά φόρου	30.281,86 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	15.140,93 €
Σύνολο για Καταβολή	45.422,79 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	1.376,67 €

- υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017
Πρόστιμο άρθρου 54§2α' του ΚΦΔ 100,00 €

- υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018
Πρόστιμο άρθρων 13, 14 και 54§1η' 2.600,00 € (2.500,00 € + 100,00 €)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.