



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604519
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29/5/2023

Αριθμός απόφασης: 1388

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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.

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 27/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αριθ. /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ. /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, δ) της υπ' αριθ. /29-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και ε) της υπ' αριθ. /29-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 27/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 3.358,32 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.679,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.037,48 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 7.621,77 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 10.565,19 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 5.282,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.847,79 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ποσού 1.122,79 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 561,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.684,18 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./29-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία λόγω μη διαφύλαξης λογιστικών αρχείων, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και φορολογικών μνημών ποσού 2.500,00 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 29/12/2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. που αφορούν έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμό/21-9-2022 εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αρχικά ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρία την ανωτέρω εντολή ελέγχου με το με αριθμό πρωτ./5-10-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. και τη με αριθμό πρωτ./5-10-2022 γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων (μέχρι την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών προσδιορισμών διορθωτικών προσδιορισμών φόρων). Η προσφεύγουσα, μέσω της λογιστριάς της, ανταποκρίθηκε στο αίτημα αποστέλλοντας μόνο τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία αλλά όχι και τα στοιχεία της εταιρίας, τα οποία όπως ισχυρίστηκε είχαν καταστραφεί από πλημμύρα στο παρελθόν.

Ο έλεγχος προέβη στις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την απόφαση Α.1293/31-7-2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προσδιορίζοντας ένα σύνολο εξόδων για τα έτη 2016 και 2017 που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα φορολογητέα αποτελέσματα της κάθε χρήσης.

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων μεθόδων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, και συγκεκριμένα η περίπτωση γ της παραγράφου 1 (αρχή των αναλογιών), αφού δεν επιδείχθηκαν τα στοιχεία εσόδων κατόπιν έγγραφης πρόσκλησης της φορολογικής διοίκησης.

Αναλυτικά ο έλεγχος έλαβε υπόψη ότι:

1. Ο συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων για τις τέσσερις προηγούμενες χρήσεις (σύμφωνα με τις δηλώσεις των ετών 2012, 2013, 2014 και 2015) ανήλθε κατά μέσο όρο σε 6,48% έναντι του αντίστοιχου συντελεστή -6,61% της ελεγχόμενης χρήσης 2016 και -9,55% της ελεγχόμενης χρήσης 2017.

2. Μέχρι την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν είχε επιδειχθεί κανένα στοιχείο αγορών και δαπανών ώστε να είναι δυνατή η επαλήθευση του μικτού κέρδους.

3. Η επιχείρηση ασχολούνταν κατά κύριο λόγο με το λιανικό εμπόριο, καθιστώντας αδύνατο τον προσδιορισμό του πραγματικού συντελεστή μικτού κέρδους.

4. Το αντικείμενο εμπορίας (οπωροκηπευτικά), λόγω της ευπάθειάς του, δε μπορεί να συντηρηθεί και οδηγεί σε ένα υπολογίσιμο ποσοστό φύρας, ωστόσο όχι στο επίπεδο που να προκαλεί τη δηλωθείσα δυσαναλογία μεταξύ πωλήσεων και κόστους πωληθέντων.

5. Σύμφωνα με τα προφορικά επιχειρήματα της προσφεύγουσας, επήλθε συρρίκνωση στα ακαθάριστα έσοδα των τελευταίων ετών λόγω της λειτουργίας δύο μεγάλων αλυσίδων σούπερ μάρκετ στην περιοχή, γεγονός που οδήγησε τελικά και στο οριστικό κλείσιμο της επιχείρησης το 2018, χωρίς όμως να κάνει αναφορά σε άλλα στοιχεία, όπως καταστροφές από έκτακτα γεγονότα, που να αιτιολογούν την κατακόρυφη πτώση του συντελεστή μικτού κέρδους.

Βάσει αυτών προσδιόρισε τον συντελεστή μικτού κέρδους προς κόστος πωληθέντων σε 5% για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, με αποτέλεσμα τα μικτά κέρδη να διαμορφωθεί ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2016

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	320.181,58	(342.840,22 * 1,05) 359.982,23
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	- 342.840,22	- 342.840,22
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	- 22.658,64	17.142,01

Φορολογικό έτος 2017

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	238.615,85	(263.800,86 * 1,05) 276.990,90
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	- 263.800,86	- 263.800,86
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	- 25.185,01	13.190,04

Στη συνέχεια απέστειλε στην εταιρία τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς με το με αριθμό/28-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων, σε απάντηση του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε τα δικαιολογητικά εγγραφών αγορών και εξόδων που συνέλεξε από τους προμηθευτές της. Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του και τα προσκομισθέντα στοιχεία της εταιρίας ο έλεγχος προσδιόρισε το σύνολο των λογιστικών διαφορών για τη χρήση 2016 σε **33.953,86 ευρώ** και για τη χρήση 2017 σε **55.513,23 ευρώ**. Παρακάτω παρουσιάζονται ανά κατηγορία δαπάνης τα ποσά που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση και θεωρήθηκαν λογιστικές διαφορές καθώς και τα ποσά που αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο:

Φορολογικό έτος 2016

1. ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	24/4/2016	ΤΔΑ .....	.....	568,27
2	9/6/2016	ΤΔΑ .....	.....	586,16
3	12/6/2016	ΤΔΑ .....	.....	849,53
4	26/6/2016	ΤΔΑ .....	.....	670,27
5	30/6/2016	ΤΔΑ .....	.....	591,33
6	6/9/2016	ΤΔΑ Α .....	.....	506,90
7	29/9/2016	ΤΔΑ .....	.....	527,27
8	5/10/2016	ΤΔΑ .....	.....	516,50
9	16/10/2016	ΤΔΑ .....	.....	504,25
10	30/10/2016	ΤΔΑ .....	.....	550,06
11	20/11/2016	ΤΔΑ Α .....	.....	510,20
Σύνολο λογιστικής διαφοράς (τιμολόγια άνω των 500,00 ευρώ που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση λόγω μη επίδειξης τραπεζικού τρόπου εξόφλησης)				6.370,74 ευρώ

Ποσό που εκπίπτει: **336.469,48** ευρώ [342.840,22 (ποσό βάσει δήλωσης) – 6.370,74 (λογιστική διαφορά)]

2. ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Σύνολο λογιστικής διαφοράς: **10.394,81** ευρώ (ποσά που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση λόγω μη επίδειξης μισθοδοτικών καταστάσεων και αποδεικτικών εξόφλησης ασφαλιστικών εισφορών)

Ποσό που εκπίπτει: **5.041,59** ευρώ [15.436,40 (ποσό βάσει δήλωσης) – 10.394,81 (λογιστική διαφορά)]

3. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Σύνολο λογιστικής διαφοράς: **3.303,29** ευρώ (ποσά που δεν αναγνωρίζονται λόγω μη επίδειξης στοιχείων)

Ποσό που εκπίπτει: **0,00** ευρώ [3.303,29 (ποσό βάσει δήλωσης) – 3.303,29 (λογιστική διαφορά)]

4. ΕΝΟΙΚΙΑ

Σύνολο λογιστικής διαφοράς: **8.400,00** ευρώ (ποσά που δεν αναγνωρίζονται λόγω μη διασταύρωσης με δηλώσεις εκμισθωτή, μη επίδειξης συμβολαίου μίσθωσης και μη επίδειξης τραπεζικού μέσου εξόφλησης)

Ποσό που εκπίπτει: **5.244,30** ευρώ [13.644,30 (ποσό βάσει δήλωσης) – 8.400,00 (λογιστική διαφορά)]

5. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

Σύνολο λογιστικής διαφοράς: **5.458,02** ευρώ (ποσά που δεν αναγνωρίζονται λόγω μη επίδειξης στοιχείων)

Ποσό που εκπίπτει: **0,00** ευρώ [5.458,02 (ποσό βάσει δήλωσης) – 5.458,02 (λογιστική διαφορά)]

Ήτοι σύνολο λογιστικών διαφορών χρήσης 2016: **33.926,86** ευρώ

Φορολογικό έτος 2017

1. ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	4/1/2017	ΤΔΑ Α .....	.....	508,66
2	26/1/2017	ΤΔΑ .....	.....	506,96
3	16/2/2017	ΤΔΑ .....	.....	503,91
4	5/3/2017	ΤΔΑ .....	.....	513,00
5	9/3/2017	ΤΔΑ .....	.....	537,52
6	2/4/2017	ΤΔΑ .....	.....	729,46
7	6/4/2017	ΤΔΑ .....	.....	656,65
8	9/4/2017	ΤΔΑ .....	.....	545,51
9	17/4/2017	ΤΔΑ .....	.....	634,39
10	23/4/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	570,47
11	1/5/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	861,08
12	7/5/2017	ΤΔΑ .....	.....	668,83
13	11/5/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	766,74
14	14/5/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	785,91
15	16/5/2017	ΤΔΑ .....	.....	641,49
16	18/5/2017	ΤΔΑ .....	.....	625,08
17	21/5/2017	ΤΔΑ .....	.....	654,29
18	25/5/2017	ΤΔΑ .....	.....	803,16
19	1/6/2017	ΤΔΑ .....	.....	579,70
20	4/6/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	816,76
21	8/6/2017	ΤΔΑ .....	.....	858,00
22	11/6/2017	ΤΔΑ .....	.....	649,30
23	15/6/2017	ΤΔΑ .....	.....	807,71
24	22/6/2017	ΤΔΑ .....	.....	509,56
25	27/6/2017	ΤΔΑ .....	.....	641,81
26	29/8/2017	ΤΔΑ .....	.....	640,17
27	7/9/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	562,03
28	10/9/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	624,65
29	10/9/2017	ΤΔΑ Α .....	.....	719,23
30	14/9/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	505,35
31	14/9/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	521,21
32	17/9/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	623,54
33	20/9/2017	ΤΔΑ .....	.....	836,38
34	24/9/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	587,83
35	28/9/2017	ΤΔΑ .....	.....	752,50
36	1/10/2017	ΤΔΑ .....	.....	549,92
37	5/10/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	693,85
38	8/10/2017	ΤΔΑ .....	.....	620,65
39	15/10/2017	ΤΔΑ .....	.....	736,98

40	5/11/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	551,65
41	9/11/2017	ΤΔΑ .....	.....	501,01
42	12/11/2017	ΤΔΑ .....	.....	608,04
43	19/11/2017	ΤΔΑ .....	.....	581,70
44	19/11/2017	ΤΔΑ Α .....	.....	623,00
45	26/11/2017	ΤΔΑ Α .....	.....	661,97
46	3/12/2017	ΤΔΑ .....	.....	520,46
47	6/12/2017	ΤΔΑ .....	.....	546,46
48	10/12/2017	ΤΔΑ .....	.....	678,38
49	17/12/2017	ΤΔΑ .....	.....	605,57
50	17/12/2017	ΤΔΑ Β .....	.....	500,62
51	21/12/2017	ΤΔΑ .....	.....	615,67
52	26/12/2017	ΤΔΑ .....	.....	512,34
Σύνολο λογιστικής διαφοράς (τιμολόγια άνω των 500,00 ευρώ που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση λόγω μη επίδειξης τραπεζικού μέσου εξόφλησης)				32.857,15 ευρώ

Ποσό που εκπίπτει: 230.943,71 ευρώ [263.800,86 (ποσό βάσει δήλωσης) – 32.857,15 (λογιστική διαφορά)]

2. ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Σύνολο λογιστικής διαφοράς: 8.405,17 ευρώ (ποσά που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση λόγω μη επίδειξης μισθοδοτικών καταστάσεων και αποδεικτικών εξόφλησης ασφαλιστικών εισφορών)

Ποσό που εκπίπτει: 3.235,87 ευρώ [11.641,04 (ποσό βάσει δήλωσης) – 8.405,17 (λογιστική διαφορά)]

3. ΕΝΟΙΚΙΑ

Σύνολο λογιστικής διαφοράς: 7.200,00 ευρώ (ποσά που δεν αναγνωρίζονται λόγω μη διασταύρωσης με δηλώσεις εκμισθωτή, μη επίδειξης συμβολαίου μίσθωσης και μη επίδειξης τραπεζικού μέσου εξόφλησης)

Ποσό που εκπίπτει: 4.633,20 ευρώ [11.833,20 (ποσό βάσει δήλωσης) – 7.200,00 (λογιστική διαφορά)]

4. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

Σύνολο λογιστικής διαφοράς: 7.050,91 ευρώ (ποσά που δεν αναγνωρίζονται λόγω μη επίδειξης στοιχείων)

Ποσό που εκπίπτει: 800,00 ευρώ [7.850,91 (ποσό βάσει δήλωσης) – 7.050,91 (λογιστική διαφορά)]

Από τα ακαθάριστα έσοδα που υπολογίστηκαν με την εφαρμογή του συντελεστή μικτού κέρδους προς κόστος πωληθέντων (έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών), ο έλεγχος αφαίρεσε τις αγορές και τις εκπεστέες δαπάνες, όπως προσδιορίστηκαν μετά την αφαίρεση των ανωτέρω λογιστικών διαφορών, και υπολόγισε το φορολογητέο εισόδημα σε **11.580,43 ευρώ** για τη χρήση 2016 και **36.431,69 ευρώ** για τη χρήση 2017.

Ήτοι σύνολο λογιστικών διαφορών χρήσης 2017: 55.513,23 ευρώ

Για τον υπολογισμό του καταβλητέου Φ.Π.Α. των χρήσεων 2016 και 2017 ο έλεγχος έλαβε ως αξία φορολογητέων εκροών τη δηλωθείσα, ήτοι **320.181,58 ευρώ** για το 2016 και **238.615,85 ευρώ** για το 2017, αλλά δεδομένου ότι προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000 είναι η ύπαρξη του σχετικού παραστατικού, αναγνώρισε ως φορολογητέες

εισροές μόνο όσες αντιστοιχούσαν στα παραστατικά δαπανών που συνέλλεξε η εταιρία από τους προμηθευτές της και προσκόμισε στη συνέχεια στη φορολογική αρχή, η συνολική αξία των οποίων για το 2016 ανήλθε σε **337.384,97 ευρώ** και για το 2017 σε **260.579,59 ευρώ**.

Επί των ποσών των φορολογητέων αποτελεσμάτων και των φορολογητέων εισροών και εκροών στα οποία κατέληξε ο έλεγχος, υπολογίστηκαν οι καταλογισθέντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α. και τα πρόστιμα για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η επίδοση των πράξεων ήταν άκυρη διότι έγινε στη με την ιδιότητά της ως εξουσιοδοτηθείσα από τον διαχειριστή ενώ θα έπρεπε να γίνει και στους δύο εταίρους, δεδομένου ότι κατά το χρόνο επίδοσης των πράξεων η εταιρία είχε λυθεί και είχε περατωθεί και η εκκαθάρισή της, με συνέπεια να μην υφίστανται πλέον εκκαθαριστές ή διαχειριστές.
2. Ο έλεγχος απορρίπτει μία σειρά δαπανών με το σκεπτικό ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής παρότι αφορούσαν τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500,00 ευρώ, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζει ποια συγκεκριμένα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με πληρωμές που απεικονίστηκαν στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά της επιχείρησης, με αποτέλεσμα το πόρισμα της έκθεσης να είναι αναιτιολόγητο και αόριστο.
3. Με την προσφυγή προσκομίζονται συμπληρωματικά στοιχεία που δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης κατά την έκδοση των πράξεων και αποδεικνύουν τη νόμιμη αποπληρωμή των δαπανών που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.
4. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις είχε παραγραφεί κατά την ημερομηνία έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 5 – *Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων* του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

- α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή
- β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή
- γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή
- δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/1.12.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)» της Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

[...]

10. Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο) και μόνον επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επίδοσης, δηλαδή επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από το κατάστημα του νομικού προσώπου ή από τυχόν άλλο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, δύναται να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου ή σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν άλλου καταστήματος όπου ο νόμιμος εκπρόσωπος εργάζεται, ή σε σύζυγο, σύνικο κ.λ.π. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νόμιμου εκπροσώπου, με την προϋπόθεση να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία του νομίμου εκπροσώπου, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο.

11. Διευκρινίζεται ότι αν λείπουν τα πρόσωπα που απαιτούνται για τη διοίκηση του νομικού προσώπου (περίπτωση θανάτου, βαρείας ασθενείας, μακράς απουσίας, λήξης θητείας, έκπτωσης κατά πρόβλεψη του καταστατικού ή του νόμου, παραίτησης, άρνησης άσκησης καθηκόντων, κωλυσιεργίας στο έργο τους κ.λπ) ο ειρηνοδίκης διορίζει προσωρινή διοίκηση ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον (άρθρα 69 Α.Κ. και 786 Κ.Πολ.Δικ. και στην προκειμένη περίπτωση της Φορολογικής Διοίκησης).

12. Σημειώνεται ότι αν το επιδοτέο έγγραφο αφορά περισσότερα πρόσωπα (π.χ. φύλλο ελέγχου επ' ονόματι αποβιώσαντος που εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων του), επιδίδεται χωριστά στον καθέναν, εκτός αν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντίκλητο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε κοινό νόμιμο αντιπρόσωπο περισσότερων ανικάνων διαδίκων αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε περίπτωση περισσότερων νόμιμων αντιπροσώπων, εκπροσώπων, δικαστικών πληρεξούσιων ή αντικλήτων διαδίκου, αρκεί η επίδοση προς έναν από αυτούς, ακόμη και όταν, από το νόμο, το καταστατικό ή την πράξη διορισμού τους, προβλέπεται ότι αυτοί ενεργούν από κοινού [...]

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το συνυποβαλλόμενο καταστατικό της προσφεύγουσας εταιρίας η διοίκηση και διαχείριση της εταιρίας είχε ανατεθεί σε αμφοτέρους τους εταίρους της.

Επειδή η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε με επίδοση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ., στη με την ιδιότητά της ως εξουσιοδοτημένη από τον, που τύγχανε ο ένας εκ των δύο ομορρύθμων εταίρων.

Επειδή κατά τα ως άνω προβλεπόμενα με την ΠΟΛ.1249/2014 ήταν αρκετή η επίδοση των πράξεων σε έναν από τους εταίρους ώστε να θεωρείται ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε νόμιμα.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 – *Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Ν.4172/2013*, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, 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,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 – *Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Ν.4172/2013*, όπως ίσχυε το φορολογικό έτος 2016, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- 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,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προσπιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή

υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.»

Επειδή με τον Ν.4446/2016 προστέθηκε στο ανωτέρω άρθρο περίπτωση ιδ, σχετικά με τη μη αναγνώριση των δαπανών μισθοδοσίας, με έναρξη ισχύος 22/12/2016, και ορίζει τα εξής:

«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 τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις σε μία σειρά αγορών οι οποίες αναγνωρίστηκαν κατά το μεγαλύτερο μέρος τους προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, και συγκεκριμένα για τη χρήση 2016 ο έλεγχος έκανε δεκτές αγορές συνολικού ποσού 336.469,48 ευρώ και για τη χρήση 2017 έκανε δεκτές αγορές συνολικού ύψους 230.943,71 ενώ απέρριψε αγορές συνολικής αξίας 6.370,74 ευρώ για το 2016 και 32.857,15 ευρώ για το 2017, διότι αφορούσαν σε τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500,00 ευρώ έκαστο, για τα οποία δεν αποδείχθηκε ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά τα οριζόμενα στο ως άνω άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013).

Επειδή με την ενδικοφανή προσφυγή η εταιρία προσκομίζει αντίγραφο με τις κινήσεις του τραπεζικού της λογαριασμού (IBAN) για τα έτη 2016, 2017 και 2018 και αντίγραφο με τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού ενός εκ των προμηθευτών της (της εταιρίας «.....») καθώς και καρτέλες πελάτη του εν λόγω προμηθευτή για τη λογιστική παρακολούθηση της προσφεύγουσας για τα έτη 2016, 2017 και 2018.

Επειδή από την ανάλυση και την αντιπαραβολή των παραπάνω στοιχείων προκύπτει ότι για το έτος 2017 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε διατραπεζικές πληρωμές προς τον ανωτέρω προμηθευτή της συνολικής αξίας 17.989,13 ευρώ, οι οποίες αποτυπώνονται στο αντίγραφο των κινήσεων του τραπεζικού της λογαριασμού ως ακολούθως:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1	17/1/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	1.943,13
2	14/2/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	846,00
3	10/3/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	1.000,00
4	23/3/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	1.500,00
5	28/3/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	700,00
6	19/4/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	700,00

7	26/4/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	500,00
8	11/5/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	1.200,00
9	23/5/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	800,00
10	6/6/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	500,00
11	7/6/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	1.000,00
12	14/6/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	1.000,00
13	3/7/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	600,00
14	6/7/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	500,00
15	13/7/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	1.000,00
16	6/9/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	400,00
17	8/9/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	400,00
18	14/9/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	400,00
19	18/9/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	500,00
20	4/10/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	600,00
21	16/10/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	500,00
22	6/11/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	600,00
23	29/11/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΟΥ	800,00
ΣΥΝΟΛΟ			17.989,13

Επειδή ωστόσο οι ανωτέρω τραπεζικές εξοφλήσεις δε φέρουν αιτιολογία αντιστοίχισης με τιμολόγια ενώ όπως καταδεικνύεται από τη σύγκριση των ποσών των δύο προπαρατεθέντων πινάκων (του πίνακα των τιμολογίων αγορών που απέρριψε ο έλεγχος και του πίνακα των διατραπεζικών μεταφορών) τα τραπεζικά εμβάσματα δεν εξοφλούν ακριβώς τις αξίες των τιμολογίων άνω των 500,00 ευρώ.

Επειδή περαιτέρω η συνολική αξία των εξοφλήσεων υπολείπεται ακόμα και από τη συνολική αξία των τιμολογίων άνω των 500,00 ευρώ του προμηθευτή «.....», που απέρριψε ο έλεγχος, η οποία ανέρχεται σε 29.843,67 ευρώ, και επιπλέον υπάρχει πληθώρα τιμολογίων με λήπτρια την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την προσκομισθείσα καρτέλα έτους 2017 του συγκεκριμένου προμηθευτή, η αξία των οποίων δεν ξεπερνά τα 500,00 ευρώ αλλά δεν αποκλείεται ένα μέρος τους να έχει εξοφληθεί με τραπεζικά εμβάσματα.

Συνεπώς, για όλους τους παραπάνω λόγους είναι αδύνατη η αντιστοίχιση των τιμολογίων που εξέδωσε ο εν λόγω προμηθευτής προς την προσφεύγουσα εντός 2017, τα οποία καταλόγισε ο έλεγχος ως λογιστική διαφορά επειδή δεν αποδείχθηκε η διατραπεζική τους εξόφληση, με τα εμβάσματα που παρατέθηκαν ανωτέρω προς τον ίδιο προμηθευτή.

Επειδή αναφορικά με τις εξοφλήσεις των τιμολογίων αγορών της χρήσης 2016 με αξία άνω των 500,00 ευρώ, συνολικού ύψους 6.370,74 ευρώ, δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό διατραπεζικής μεταφοράς.

Ως εκ τούτου ορθώς υπολογίστηκε λογιστική διαφορά από τις αγορές ποσού 6.370,74 ευρώ για το 2016 και 32.857,15 ευρώ για το 2017.

Επειδή από την προσκομισθείσα κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας προκύπτει ότι εντός του 2016 και στις αρχές του 2017 έλαβαν χώρα διατραπεζικές εξοφλήσεις των εισφορών

προς το Ι.Κ.Α. (13 μεταφορές το 2016 και 1 μεταφορά το 2017) συνολικού ποσού 5.138,46 ευρώ που αντιστοιχεί στο ποσό που αναγνώρισε ο έλεγχος ως δαπάνη μισθοδοσίας.

Επειδή το συνολικό ποσό που είχε καταχωρήσει η προσφεύγουσα στα βιβλία της για το 2016 ως αμοιβές προσωπικού ανερχόταν σε 15.436,40 ευρώ και το ποσό που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος μετά την αφαίρεση των εισφορών προς το Ι.Κ.Α. ήταν 10.394,81 ευρώ.

Επειδή ο έλεγχος αναγνώρισε ως δαπάνη μισθοδοσίας (αμοιβές προσωπικού) τις εξοφλήσεις των εισφορών προς το Ι.Κ.Α. που σημαίνει ότι δέχεται το γεγονός ότι η επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό κατά το φορολογικό έτος 2016, και επιπλέον η περίπτωση ιδ του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), σύμφωνα με την οποία οι δαπάνες μισθοδοσίας αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης μόνο εφόσον εξοφληθούν διατραπεζικά, τέθηκε σε ισχύ την 22/12/2016, ήτοι στο τέλος της κρινόμενης περιόδου, με συνέπεια να μην είναι απαραίτητη η απόδειξη τραπεζικής εξόφλησης προκειμένου να εκπέσει η προσφεύγουσα τις δαπάνες που κατέβαλε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης.

Ως εκ τούτου αναγνωρίζεται με την παρούσα απόφαση το σύνολο των αμοιβών προσωπικού φορολογικού έτους 2016 και διαγράφονται οι αντίστοιχες λογιστικές διαφορές που υπολόγισε ο έλεγχος ύψους 10.394,81 ευρώ, ενώ για τις αμοιβές προσωπικού που αφορούν το φορολογικό έτος 2017, οπότε και εφαρμοζόταν η προαναφερόμενη περίπτωση ιδ του Κ.Φ.Ε., δεν αναγνωρίζονται αμοιβές προσωπικού πέραν του ποσού που αναγνώρισε ο έλεγχος, αφού στην προσκομιζόμενη κίνηση έτους 2017 του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας υπάρχουν μεν εμβάσματα με την αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ», χωρίς όμως να διευκρινίζεται το όνομα του δικαιούχου ή το είδος της δαπάνης που αφορούν, με συνέπεια να μη στοιχειοθετούνται ως εμβάσματα μισθοδοσίας.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει μεταξύ άλλων το επιχείρημα ότι τμήμα του λογαριασμού «διάφορα έξοδα» των ελεγχόμενων χρήσεων αφορά σε έξοδα λογαριασμών Δ.Ε.Κ.Ο. τα οποία δεν αναγνώρισε ο έλεγχος διότι, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν επιδείχθηκε κανένα στοιχείο ώστε να εξακριβωθεί το είδος των δαπανών που αφορούν.

Επειδή ωστόσο από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού που συνυποβλήθηκε με την προσφυγή προκύπτουν οι εξής μεταφορές σε Δ.Ε.Κ.Ο. ανά ελεγχόμενη χρήση:

Φορολογικό έτος 2016

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1	25/2/2016	.....	641,00
2	10/5/2016	.....	116,80
3	5/8/2016	.....	116,00
ΣΥΝΟΛΟ			873,80 ευρώ

Φορολογικό έτος 2017

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1	10/1/2017	.....	114,00
2	15/3/2017	.....	114,80
3	15/3/2017	.....	70,73
4	28/3/2017	.....	78,01

		ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	
5	4/4/2017	.....	114,00
6	4/4/2017	..... ΣΤΑΘΕΡΗ	86,50
7	4/4/2017	..... ΣΤΑΘΕΡΗ	55,00
8	27/4/2017	.....	65,90
9	27/4/2017	.....	70,90
10	29/5/2017	.....	70,34
11	29/5/2017	.....	162,92
12	27/6/2017	.....	66,90
13	27/6/2017	.....	111,25
14	31/7/2017	.....	88,99
15	31/7/2017	.....	54,91
16	28/8/2017	.....	80,72
17	28/8/2017	.....	49,75
18	27/9/2017	.....	259,29
19	27/9/2017	.....	197,52
20	27/10/2017	.....	68,33
21	27/10/2017	.....	110,83
22	27/11/2017	.....	92,87
23	27/11/2017	.....	58,89
24	27/12/2017	.....	89,85
25	27/12/2017	.....	56,96
ΣΥΝΟΛΟ			2.390,16 ευρώ

Επειδή από την αιτιολογία των ανωτέρω τραπεζικών μεταφορών γίνεται σαφές ότι πρόκειται για εξόφληση λογαριασμών Δ.Ε.Κ.Ο. και επομένως διευκρινίζεται η προέλευση των αντίστοιχων δαπανών που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμό «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» των ετών 2016 και 2017.

Επειδή περαιτέρω από την εισαγωγή της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρία, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής της δραστηριότητας που περιλάμβανε την εμπορία οπωροκηπευτικών ειδών, τα οποία και ο έλεγχος σε άλλο σημείο της έκθεσης χαρακτήρισε ευπαθή, λειτουργούσε δύο καταστήματα κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, με αποτέλεσμα οι ανωτέρω δαπάνες σε ρεύμα να είναι εύλογες.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτό το επιχείρημα της προσφεύγουσας και μειώνονται οι σχετικές λογιστικές διαφορές σε 4.584,22 ευρώ (5.458,02 – 873,80) για το 2016 και 4.660,75 ευρώ (7.050,91 – 2.390,16) για το 2017.

Επειδή αναφορικά με τις δαπάνες ενοικίων των δύο ελεγχόμενων χρήσεων ο έλεγχος αναγνώρισε ποσό 5.244,30 ευρώ έναντι συνόλου 13.644,30 ευρώ για το 2016 και 4.633,20 ευρώ για το 2017 έναντι συνόλου 11.833,20 ευρώ για το 2017.

Επειδή μαζί με την προσφυγή η προσφεύγουσα προσκομίζει αποδείξεις διατραπεζικής μεταφοράς χρημάτων, των ετών 2016 και 2017, από τον λογαριασμό της με IBAN στον λογαριασμό με IBAN με δικαιούχο τον εκμισθωτή, και επιπρόσθετα συνυποβάλει

αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού του εκμισθωτή, με ημερομηνία από 1/7/2017 έως 30/11/2017.

Επειδή από τις αποδείξεις πληρωμής, την ανάλυση της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας και την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού του εκμισθωτή της προκύπτουν τραπεζικά εμβάσματα, από τον λογαριασμό με IBAN της προσφεύγουσας στον λογαριασμό με IBAN του εκμισθωτή που συνολικά για τα δύο ελεγχόμενα έτη ανέρχονται σε 9.000,00 ευρώ, ενώ ο έλεγχος αναγνώρισε συνολική δαπάνη ενοικίων 9.877,50 ευρώ (5.244,30 ευρώ το έτος 2016 και 4.633,20 ευρώ το 2017).

Ως εκ τούτου κρίνεται ορθές οι λογιστικές διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος για δαπάνες ενοικίων ετών 2016 και 2017 ποσού 8.400,00 ευρώ και 7.200,00 ευρώ αντίστοιχα.

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά τραπεζικών πληρωμών μειώνονται οι λογιστικές διαφορές που υπολόγισε ο έλεγχος σε ορισμένες κατηγορίες δαπανών και προσδιορίζονται στα παρακάτω ποσά:

Φορολογικό έτος 2016

ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Λογιστική διαφορά: 0,00 ευρώ

ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

Λογιστική διαφορά: 4.584,22 ευρώ

Φορολογικό έτος 2017

ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

Λογιστική διαφορά: 4.660,75 ευρώ

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τις λογιστικές διαφορές που υπολόγισε η υπηρεσία μας, γίνεται μερικώς δεκτός ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας και αναδιομορφώνονται τα αποτελέσματα για τις δύο χρήσεις ως ακολούθως:

Φορολογητέα αποτελέσματα 2016

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	320.181,58	359.982,23	359.982,23	39.800,65
ΜΕΙΟΝ ΑΓΟΡΕΣ	342.840,22	336.469,48	336.469,48	6.370,74
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	- 22.658,64	23.512,75	23.512,75	46.171,39
ΜΕΙΟΝ: ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	15.436,40	5.041,59	15.436,40	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	700,00	700,00	700,00	
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ, ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ	3.303,29	0,00	0,00	3.303,29
ΕΝΟΙΚΙΑ	13.644,30	5.244,30	5.244,30	8.400,00

ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	5.458,02	0,00	873,80	4.584,22
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	946,43	946,43	946,43	
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	- 62.147,08	11.580,43	311,72	62.458,80
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	1.218,85	0,00	0,00	1.218,85
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	- 60.928,23	11.580,43	311,72	61.239,72

Φορολογητέα αποτελέσματα 2017

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	238.615,85	276.990,90	276.990,90	38.375,05
ΜΕΙΟΝ ΑΓΟΡΕΣ	263.800,86	230.943,71	230.943,71	32.857,15
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	- 25.185,01	46.047,19	46.047,19	71.232,20
ΜΕΙΟΝ: ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	11.641,04	3.235,87	3.235,87	8.405,17
ΕΝΟΙΚΙΑ	11.833,20	4.633,20	4.633,20	7.200,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	7.850,91	800,00	3.190,16	4.660,75
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	946,43	946,43	946,43	0,00
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	- 57.456,59	36.431,69	34.041,53	91.498,12
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	840,09	0,00	0,00	840,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	- 56.616,50	36.431,69	34.041,53	90.658,03

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 – Παραγραφή του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή εν προκειμένω το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου για το φορολογικό έτος 2016 παραγράφηκε την 31/12/2022 και για έκδοση πράξης που αφορά το φορολογικό έτος 2017 παραγράφεται την 31/12/2023, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν σε εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρίας την 29/12/2022, δε συντρέχει περίπτωση παραγραφής.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο τέταρτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ.

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

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ. - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		11.580,43	311,72	
ή ζημιά	60.928,23			60.484,35
Φόρος (χρεωστικό ποσό)		3.358,32	90,40	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		1.679,16	45,20	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.600,00 ευρώ	6.637,48 ευρώ	1.735,60 ευρώ	135,60 ευρώ

Υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ. - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	320.181,58	359.982,23	359.982,23	39.800,65
Αξία φορολογητέων εισροών	351.071,58	337.384,97	337.384,97	13.686,61
Φόρος εκροών	43.044,92	48.219,01	48.219,01	5.174,09
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	50.935,98	48.488,30	48.488,30	2.447,68
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.891,06	269,29	269,29	7.621,77
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.891,06 ευρώ	269,29 ευρώ	269,29 ευρώ	7.621,77 ευρώ

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ. - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		36.431,69	34.041,53	34.041,53
ή ζημιά	56.616,50			
Φόρος (χρεωστικό ποσό)		10.565,19	9.872,04	9.872,04
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		5.282,60	4.936,02	4.936,02
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.600,00 ευρώ	17.447,79 ευρώ	16.408,06 ευρώ	14.808,06 ευρώ

Υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ. - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	238.615,85	276.990,90	276.990,90	38.375,05
Αξία φορολογητέων εισροών	270.222,36	260.579,59	260.579,59	9.642,77
Φόρος εκροών	32.178,78	37.167,54	37.167,54	4.988,76
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	45.324,63	36.044,75	36.044,75	9.279,88
Πιστωτικό υπόλοιπο	13.145,85			13.145,85
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.122,79	1.122,79	1.122,79
Πρόστιμο αρ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		561,39	561,39	561,39
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.684,18 ευρώ	1.684,18 ευρώ	1.684,18 ευρώ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.145,85			13.145,85

Φορολογικό έτος 2022

Υπ' αριθ./29-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.: **2.500,00 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη εταιρία.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.