



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 26/5/2023

Αριθμός απόφασης: **1335**

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 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά 1) της με αριθμό/21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 2) της με αριθμό/21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 3) της με αριθμό/21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και 4) της με αριθμό/21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής

Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 5) της με αριθμό/21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 6) της με αριθμό21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 7) της με αριθμό/21.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και 8) της με αριθμό/21.12.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 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:

1. Με την υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, δεν προέκυψε διαφορά φόρου, καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίσθηκε η ζημία χρήσης στο ποσό των 316.040,01 €, έναντι της βάσει δήλωσης 319.569,89 €.
2. Με την υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, δεν προέκυψε διαφορά φόρου, καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίσθηκε η ζημία χρήσης στο ποσό των 376.262,20 €, έναντι της βάσει δήλωσης 386.508,89 €.
3. Με την με αριθμό/21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας επιχείρησης στο ποσό των 14.034,23 €, έναντι του 20.473,50 € βάσει δήλωσης. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος διαπίστωσε μετατόπιση Φ.Π.Α. ποσού 6.439,27 € για το έτος αυτό.

4. Με την με αριθμό/21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 14.869,33 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 7.439,28 €, ήτοι συνολικό ποσό 22.304,00 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον αφενός ο έλεγχος ο έλεγχος διαπίστωσε μετατόπιση Φ.Π.Α. ποσού 8.430,06 € για το έτος αυτό και αφετέρου υπήρξε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου χρήσης 2016 κατά 6.439,27 €.
5. Με την με αριθμό/21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου, ποσού 3.250,00 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου, ποσού 650,00 €, και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στα τέλη χαρτοσήμου, ύψους 1.625,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στον ΟΓΑ χαρτοσήμου, ύψους 325,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.850,00 €. Η διαφορά προέκυψε καθόσον ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη καταθέσεων από εταίρο προς την προσφεύγουσα με σκοπό την ταμειακή διευκόλυνση, ποσού 325.000,00 €.
6. Με την με αριθμό/21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου, ποσού 2.850,00 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου, ποσού 570,00 €, και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στα τέλη χαρτοσήμου, ύψους 1.425,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στον ΟΓΑ χαρτοσήμου, ύψους 285,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.130,00 €. Η διαφορά προέκυψε καθόσον ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη καταθέσεων από εταίρο προς την προσφεύγουσα με σκοπό την ταμειακή διευκόλυνση, ποσού 285.000,00 €.
7. Με την υπ' αριθμ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ., καθόσον υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, από την οποία δεν προκύπτει η καταβολή φόρου.
8. Με την υπ' αριθμ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ., καθόσον υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, από την οποία δεν προκύπτει η καταβολή φόρου.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, να ακυρωθούν αυτές ή να

τροποποιηθούν επί τα βελτίω, ισχυριζόμενη ότι τα πορίσματα της Φορολογικής Αρχής τυγχάνουν παράνομα, αβάσιμα και αναιτιολόγητα για τους ακόλουθους λόγους:

1. Στη φορολογία εισοδήματος, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση δαπάνες, που φέρεται ότι εξοφλήθηκαν με μετρητά χρήματα, χωρίς ουδόλως να προκύπτει ότι ζητήθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά και χωρίς, μεταξύ άλλως, να λαμβάνονται υπ' όψη οι ισχύοντες κατά την οικεία χρονική περίοδο κεφαλαιακοί περιορισμοί (capital controls), η επιβολή των οποίων επέτρεπε αποκλίσεις από τους κανόνες τραπεζικής εξοφλήσεως.
2. Στον Φ.Π.Α., δεν προκύπτει και δεν αιτιολογείται σε ποιες συγκεκριμένες εκροές δήθεν διαπιστώθηκε η μετατόπιση από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή.
3. Στα τέλη χαρτοσήμου, ουδόλως αιτιολογείται πώς στοιχειοθετείται η έννοια της «ταμειακής διευκόλυνσεως», που επιφέρει την επιβολή τελών χαρτοσήμου.

Επειδή στο άρθρο 22 του 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 συνήθειες 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 σύμφωνα με το άρθρο 23 περ β και γ του ν. 4172/2013: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ...»

Επειδή στην ΠΟΛ.1216/2014, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.
2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. ...

Επειδή στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΡΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΩΝ», διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 δυνάμει της/2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής της ΑΑΔΕ e- Κοινοποίηση η με αριθμό πρωτοκόλλου 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣΕΞ 2022 ΕΜΠ/13-09-2022 Πρόσκληση των άρθρων 14, 23, 24 & 25 του Ν. 4987/2022, με την

οποία της γνωστοποιήθηκε η υποχρέωσή να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός 5 ημερών τα βιβλία που τήρησε, τα στοιχεία εσόδων και εξόδων του φορολογικού έτους 2016 και 2017, τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. όπως και κάθε άλλο στοιχείο που κατά τη διάρκεια του ελέγχου κριθεί απαραίτητο.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρινόμενη στο ως άνω αίτημα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα ανωτέρω αρχεία, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψε η πληρωμή με μετρητά πέντε (5) παραστατικών δαπανών αξίας εκάστου άνω των 500,00 € για το έτος 2016 και δεκατριών (13) παραστατικών δαπανών αξίας εκάστου άνω των 500,00 € για το έτος 2017, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και τα οποία παρατίθενται αναλυτικά στη σελίδα έντεκα (11) της από 21/12/2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):
«Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, με την εξαίρεση εκείνων που εμπίπτουν στην παρ. 8 του Κεφαλαίου Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ.»

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω ΠΟΛ.1242/1998 (παρ. Β.1):

«Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία

αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων.

Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ.

Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

Επειδή οι επαληθεύσεις του ελέγχου, οι οποίες βασίστηκαν στις εισροές και στα αποθέματα όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της προσφεύγουσας που τέθηκαν στη διάθεσή του, αποτυπώνονται στους πίνακες ανά χρήση στις σελ. 15 έως 17 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (ν.4755/1930):

«... Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). ...

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4169/1961, τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με το ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή στις σελίδες 6-7 της οικείας Εκθέσεως Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου, αναφέρονται αναλυτικά οι εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας που οδήγησαν τον έλεγχο στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για καταθέσεις από τον εταίρο επί σκοπώ την ταμειακή διευκόλυνση της επιχείρησης χωρίς να έχει προηγηθεί οποιαδήποτε σχετική σύμβαση με αποτέλεσμα την μη υποβολή δηλώσεων χαρτοσήμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α':

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων ως άνω άρθρου:

«α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις

στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19)»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει την υπ' αριθμ./07.06.2017 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, και την υπ' αριθμ./25.06.2018 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών και επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α'. Ωστόσο, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός και οι υπ' αριθμ./21.12.2022 και/21.12.2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να ακυρωθούν, καθώς η ανακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων δεν συμπεριλαμβάνεται στις περιπτώσεις για τις οποίες επιβάλλεται το επίμαχο πρόστιμο σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα α) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των με αριθμό/21.12.2022,/21.12.2022,/21.12.2022,/21.12.2022 και/21.12.2022 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των με αριθμό/21.12.2022 και/21.12.2022 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

1. Φόρος Εισοδήματος:

A) Φορολογικό έτος 2016:

Ζημία βάσει ελέγχου: 316.040,01 €

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

B) Φορολογικό έτος 2017:

Ζημία βάσει ελέγχου: 376.262,20 €

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

2. Φ.Π.Α.:

A) Φορολογική περίοδος 1/1/2016-31/12/2016:

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.439,27
----------------------------	-----------------

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

B) Φορολογική περίοδος 1/1/2017-31/12/2017:

Χρεωστικό υπόλοιπο	14.869,33
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.	7.434,67
Σύνολο	22.304,00

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

3. Τέλη Χαρτοσήμου:

A) Φορολογική περίοδος 1/1/2016-31/12/2016:

Τέλη Χαρτοσήμου	3.250,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	650,00
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου	1.625,00
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ Χαρτοσήμου	325,00
Σύνολο	5.850,00

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου)

Β) Φορολογική περίοδος 1/1/2017-31/12/2017:

Τέλη Χαρτοσήμου	2.850,00
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	570,00
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου	1.425,00
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ Χαρτοσήμου	285,00
Σύνολο	5.130,00

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου)

4. Πρόστιμο Κ.Φ.Δ.:

Α) Φορολογική περίοδος 1/1/2016-31/12/2016:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' Κ.Φ.Δ.: 0,00 €

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Β) Φορολογική περίοδος 1/1/2017-31/12/2017:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' Κ.Φ.Δ.: 0,00 €

(ως η υπ' αριθμ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου)

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

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.