



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.5.2023

Αριθμός απόφασης: 1394

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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 **27.1.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά

• της υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

• της υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,

• της υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, και

- της υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθ. /21.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016,
- της υπ' αριθ. /21.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθ. /21.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016,
- της υπ' αριθ. /21.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016,
- της υπ' αριθ. /21.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016,
- της υπ' αριθ. /21.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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. Πατρών.

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

Επί της από **27.1.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 56.306,63 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 28.153,32 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 10.777,31 €.

Με την υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 58.742,51 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 29.371,26 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 11.290,98 €.

Με την υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 22.350,43 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α παρ. 2 και 5 του ΚΦΔ ύψους 8.569,37 €.

Με την υπ' αριθ. /21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 38.665,35 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 19.332,68 €.

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.000,00 € (= 100,00 € X 10) του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 και της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και ειδικότερα λόγω μη υποβολής κατάστασης συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 για:

1. το από 11.4.2016 συμφωνητικό με τον με ΑΦΜ για το έργο '..... καθαρής αξίας ύψους 28.098,61 € πλέον ΦΠΑ,
2. ανάθεση τεχνικών εργασιών ποσού 7.000,00 € πλέον ΦΠΑ στον για το έργο '.....,
3. το από 16.11.2016 συμφωνητικό με τον με ΑΦΜ για το έργο '..... καθαρής αξίας ύψους 24.000,00 € πλέον ΦΠΑ,
4. το από 28.12.2016 συμφωνητικό με την εταιρεία με ΑΦΜ για το έργο '.....στο δήμο Κεφαλλονιάς β' φάση' καθαρής αξίας ύψους 9.000,00 € πλέον ΦΠΑ,
5. το από 12.7.2016 συμφωνητικό με την εταιρεία με ΑΦΜ για το έργο '..... δ' φάση' καθαρής αξίας ύψους 16.500,00 € πλέον ΦΠΑ,
6. ανάθεση έργου ποσού 16.500,00 € στην εταιρεία με ΑΦΜ για το έργο '..... δ' φάση',
7. ανάθεση έργου ποσού 11.391,66 € στην εταιρεία με ΑΦΜ για το έργο '..... Κεφαλληνίας και Ιθάκης' ποσού 11.391,66 €,
8. το από 24.10.2016 συμφωνητικό με την εταιρεία ΑΕ με ΑΦΜγια το έργο '..... καθαρής αξίας 79.674,81 € πλέον ΦΠΑ,
9. το έργο '.....' που ανατέθηκε στον με ΑΦΜκαθαρής αξίας ύψους 7.400,00 € πλέον ΦΠΑ, και
10. ανάθεση τεχνικών εργασιών ποσού 10.246,37 € πλέον ΦΠΑ στον για το έργο '.....'.

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 200,00 € (= 100,00 € X 2) του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, λόγω μη υποβολής κατάστασης συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 για τεχνικές εργασίες που ανέθεσε στον με ΑΦΜ καθαρής αξίας ύψους 14.000,00 € και για το έργο 'επισκευή και συντήρηση στο γήπεδο' που ανέλαβε από τον με ΑΦΜ ύψους άνω των 6.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων της ως άνω παρ. 16 και της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ.21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.605,84 € (= 2.500,00 € X 50% + 2.711,67 € X 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α' παρ. 1 του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ με συνολική καθαρή αξία συναλλαγής ύψους 10.870,00 € (ΦΠΑ 2.500,00 €) για το έργο '....., και λόγω ανακριβούς έκδοσης των αρ./29.9.2106 και/30.12.2016 φορολογικών στοιχείων προς τον με ΑΦΜ για το έργο '..... με ποσό ανακρίβειας ύψους 11.298,61 € (ΦΠΑ 2.711,67 €).

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, λόγω υποβολής ελλιπών καταστάσεων ΜΥΦ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, λόγω μη δήλωσης στο μητρώο μεταβολής δραστηριοτήτων και συγκεκριμένα την έναρξη δραστηριοτήτων για εργασίες στο υπό κρίση έτος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 και της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, λόγω μη δήλωσης στο μητρώο μεταβολής δραστηριοτήτων και συγκεκριμένα την έναρξη δραστηριοτήτων για εργασίες στο υπό κρίση έτος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 και της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 21.12.2022 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με τις οποίες βάσει της αρ./18/7/2022 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα ο οποίος έχει ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία και κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες επισκευής, καθώς και δευτερεύουσες δραστηριότητες, μεταξύ άλλων, την (οι εν λόγω δευτερεύουσες δραστηριότητες προστέθηκαν με ημερομηνία μεταγενέστερη των ελεγχόμενων περιόδων, την 7.2.2022).

Στην φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016				
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΠΟΨΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ
1	"..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ".....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	724,80 €	173,95 €
2	"..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ".....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	266,00 €	63,84 €
3	....., .....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	144,12 €	34,59 €
4	....., .....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	248,93 €	59,74 €
5	.....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	6.942,50 €	1.640,70 €
6	.....	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	1.900,00 €	

7	..... , ΕΚΣΚΑΦΕΣ, ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΘΝΙΚΟΥ ΕΠΑΡΧΙΑΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ	Α)ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ Β)ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΑ	33.333,31 €	
8	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ Α ΥΛΩΝ "..... ΕΠΕ"	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	518,69 €	124,49 €
9	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ Α ΥΛΩΝ ".....ΑΕ"	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	3.800,30 €	912,07 €
10	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ Α ΥΛΩΝ "..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ"	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	6.250,91 €	1.500,00 €
11	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ Α ΥΛΩΝ "....."	Α)ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΗΚΑΝ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΑ	22.869,57 €	5.380,01 €
12	.....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	1.600,00 €	384,00 €
14	..... ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	8.936,20 €	
15	..... ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	3.400,00 €	
16	.....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	11.081,41 €	2.548,72 €
17	.....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	2.762,45 €	662,99 €
18	.....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	4.310,13 €	1.029,90 €
19	.....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	694,25 €	166,29 €
20	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	24.529,58 €	5.810,59 €
21	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	945,38 €	
Σύνολο διαφορών ελέγχου Εισόδημα			135.258,53 €	
Σύνολο διαφορών ελέγχου ΦΠΑ			86.743,64 €	20.491,88 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΠΟΨΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ
1	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	4.048,20 €	971,55 €
2	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	2.248,00 €	539,52 €
3	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	292,30 €	70,15 €
4	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	163,27 €	39,18 €
5	....."	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	330,00 €	79,20 €
6	....."	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	195,00 €	46,80 €
7	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	700,00 €	168,00 €
8	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	957,11 €	229,85 €
9	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	1.497,72 €	359,45 €
10	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	3.338,39 €	801,21 €
11	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	2.073,04 €	497,53 €
12	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	3.467,45 €	832,19 €
13	ΑΓΟΡΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	1.418,38 €	340,41 €
14	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	11.714,50 €	2.811,49 €
15	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	40.989,09 €	9.837,38 €

16	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	28.487,96 €	6.836,96 €
17	.....	ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ	2.017,48 €	484,20 €
18	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ	Α) ΔΕΝ ΠΛΗΡΕΙΤΑΙ Η ΠΡΟΥΠ. ΤΟΥ 22Α ΤΟΥ ΚΦΕ Β) ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΜΕΣΑ	43.470,80 €	10.433,04 €
19	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	ΔΕΝ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	0,00 €	
Σύνολο διαφορών ελέγχου Εισόδημα			147.408,15 €	
Σύνολο διαφορών ελέγχου ΦΠΑ			147.408,15 €	35.381,11 €

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη στο εισόδημα και τις εκροές στο ΦΠΑ του φορ. έτους 2016 κατά 22.168,61 €, ήτοι κατά το ποσό της ανακριβούς έκδοσης των αρ./29.9.2106 και/30.12.2016 φορολογικών στοιχείων προς τον, ύψους 11.298,61€ (πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 2.711,67€) και κατά το ποσό της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ με συνολική καθαρή αξία συναλλαγής ύψους 10.870,00 € (ΦΠΑ 2.500,00 €) για το έργο '.....

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

1. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν οι ανωτέρω δαπάνες καθώς η επιχείρηση του προσφεύγοντος αναπτύσσει πραγματική κατασκευαστική δραστηριότητα η οποία καταλήγει σε ολοκλήρωση τεχνικών έργων και αποφέρει πραγματικά έσοδα. Είναι αδιαμφησβήτητο ότι για να κατασκευάζει τα εν λόγω έργα δεν μπορεί παρά να έχει πραγματοποιήσει κάποια έξοδα για υλικά και καύσιμα των μηχανημάτων του. Αναλυτικότερα:

Φορολογικό έτος 2016

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 1: Για τις αγορές καυσίμων δεν απαιτείται στις υπό κρίση περιπτώσεις η αναγραφή στα παραστατικά του αριθμού κυκλοφορίας οχήματος.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 2: Δεν προβλέπεται από καμία διάταξη ότι τα ανταλλακτικά που αγοράζονται πρέπει να χρησιμοποιηθούν σε επισκευή συγκεκριμένου οχήματος/μηχανήματος.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 4: Εσφαλμένα απορρίφθηκε δαπάνη για την αγορά πετρελαίου θέρμανσης με την αιτιολογία ότι δεν αναγράφεται ο αριθμός ηλεκτροδότησης και τόπος παράδοσης. Αναπόδεικτα τεκμαίρεται ότι η παράδοσή του δεν έγινε στις εγκαταστάσεις του κτιρίου και εύλογα διενεργήθηκε η εν λόγω δαπάνη για τη θέρμανση της εγκατάστασής της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 5: Τα υπό κρίση υλικά παραδόθηκαν στην τοποθεσία Καλιγατα που ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται συσχέτιση με έργο του προσφεύγοντος, ωστόσο σε κάθε περίπτωση η επιχείρηση του προσφεύγοντος κατασκευάζει τεχνικά έργα και εκ των πραγμάτων απαιτείται η αγορά σκυροδέματος και συνεπώς η δαπάνη αυτή είναι παραγωγική και σε κάθε περίπτωση προσκομίστηκαν τα αποδεικτικά εξόφλησης.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 7: Δεν απαιτείται η σύναψη έγγραφης σύμβασης για να κριθεί η δαπάνη παραγωγική και σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος φέρει το βάρος της απόδειξης ότι οι δαπάνες δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 8: Είναι αβάσιμο να τεκμαίρεται ότι μια επιχείρηση κατασκευής τεχνικών έργων όπως του προσφεύγοντος οφείλει να μεταφέρει απευθείας στον τόπο των έργων τα απαραίτητα υλικά.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 9: Το εν λόγω τιμολόγιο εξοφλήθηκε με ηλεκτρονικά μέσα και το αποδεικτικό προσκομίστηκε στον έλεγχο.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 10: Προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά ηλεκτρονικής εξόφλησης εκτός μόνο για ένα μικρό μέρος της αξίας του εν λόγω τιμολογίου που δεν καλύπτεται από τα επικαλούμενα εμβάσματα. Δεν απαιτείται το σύνολο της δαπάνης να εξοφλείται με ηλεκτρονικά μέσα.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 11: Τα υλικά της εν λόγω δαπάνης αφορούν έργα του προσφεύγοντος.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 12: Δεν προβλέπεται από καμία διάταξη ότι τα ανταλλακτικά που αγοράζονται πρέπει να χρησιμοποιηθούν σε επισκευή συγκεκριμένου οχήματος/μηχανήματος.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 14: Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος φέρει το βάρος της απόδειξης ότι οι δαπάνες δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 15: Προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά ηλεκτρονικής εξόφλησης εκτός μόνο για ένα μικρό μέρος της αξίας του εν λόγω τιμολογίου που δεν καλύπτεται. Δεν απαιτείται το σύνολο της δαπάνης να εξοφλείται με ηλεκτρονικά μέσα.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 16: Για τις αγορές καυσίμων δεν απαιτείται στις υπό κρίση περιπτώσεις η αναγραφή στα παραστατικά του αριθμού κυκλοφορίας οχήματος.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 17: Για τις αγορές καυσίμων δεν απαιτείται στις υπό κρίση περιπτώσεις η αναγραφή στα παραστατικά του ΑΦΜ του αγοραστή. Δεν αμφισβητείται ότι η παράδοση των καυσίμων έγινε στο πρατήριο.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 18 & 19: Ομοίως με α/α 17. Η συναλλαγή για την αγορά καυσίμων έγινε από τον αδερφό του.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 20: Εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές δαπάνες για υλικά με τόπο παράδοσης την έδρα του προσφεύγοντος στα Έχει εκτελέσει πληθώρα έργων στην Κεφαλλονιά για τα οποία απαιτούνται υλικά. Όλα τα υλικά αγοράστηκαν νόμιμα.

Φορολογικό έτος 2017

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 1: Δεν προβλέπεται από καμία διάταξη ότι τα ανταλλακτικά που αγοράζονται πρέπει να χρησιμοποιηθούν σε επισκευή συγκεκριμένου οχήματος/μηχανήματος.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 2: Ομοίως με 1. Από τις κινήσεις των λογαριασμών του αποδεικνύεται η εξόφληση.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 3: Ομοίως με 1.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 4: Η δαπάνη αφορά αφορά είδη που χρησιμοποιούνται στην επιχείρησή του.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 5, 6, 7: Ομοίως με 1.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 8: Στους λογαριασμούς κινητής τηλεφωνίας δεν αναγράφεται ο αριθμός του τηλεφώνου επειδή είναι ευαίσθητο προσωπικό δεδομένο. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται ότι η δαπάνη αφορά τον ίδιο.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 9: Οι δαπάνες καυσίμων αφορούν δαπάνες τη επιχείρησης. Χρησιμοποιήθηκαν τα οχήματα του αδερφού του.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 10: Η συναλλαγή για την αγορά καυσίμων έγινε από τον αδερφό του.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 11: Οι εν λόγω αγορές καυσίμων αφορούν την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Δεν αμφισβητείται ότι η παράδοση των καυσίμων έγινε στο πρατήριο.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 12: Ομοίως με 10.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 13: Έχει εκτελέσει πληθώρα έργων στην για τα οποία απαιτούνται υλικά. Όλα τα υλικά αγοράστηκαν νόμιμα. Μόνο ένα παραστατικό είναι άνω των 500,00 € και η εξόφλησή του αποδεικνύεται με στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 14: Ομοίως με 13.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 15: Εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές δαπάνες για υλικά με τόπο παράδοσης την έδρα του προσφεύγοντος. Έχει εκτελέσει πληθώρα έργων στην Κεφαλλονιά για τα οποία απαιτούνται υλικά.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 16: Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος φέρει το βάρος της απόδειξης ότι οι δαπάνες δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα.

Διαπίστωση ελέγχου με α/α 17, 18: Ομοίως με 15.

2. Εσφαλμένα κρίθηκε ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο για το έργο οδοποιία Ομαλών. Εσφαλμένα κρίθηκε ότι υφίσταται ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων.

3. Όσον αφορά τα πρόστιμα μη υποβολής καταστάσεων συμφωνητικών εσφαλμένα του επιβλήθηκαν πρόστιμα, καθώς έχουν υποβληθεί συμφωνητικά και ως εκ τούτου δεν απαιτείται η υποβολή και καταστάσεων.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εφαρμόσουν οι ευμενέστερες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 και φορολογικού έτους 2017

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ «1. 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 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 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ...»

Επειδή, 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «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, περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α΄) της ΓΓΔΕ, με θέμα "Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013", διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. **Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,**

.....

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

.....
γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

.....
3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...»

Επειδή στο άρθρο 2 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι:
α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,
δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, (στ) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις

αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με την οδηγία 2006/122/ΕΚ του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου του 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ:

«Άρθρο 1

... 2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.»

2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.

Άρθρο 2

1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36,

ii) όταν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή από οιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

iii) όταν πρόκειται για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και εφόσον οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης είναι απαιτητοί στο έδαφος κράτους μέλους σύμφωνα με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ, από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, οι λοιπές αποκτήσεις των οποίων δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1,

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

δ)οι εισαγωγές αγαθών.

[...]

Άρθρο 9

1. Νοείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως «οικονομική δραστηριότητα» θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

2. Εκτός από τα πρόσωπα της παραγράφου 1, θεωρείται επίσης ως υποκείμενο στον φόρο κάθε πρόσωπο το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς τον αποκτώντα από τον πωλητή, τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους κράτους μέλους αλλά εντός του εδάφους της Κοινότητας.

[...]

Άρθρο 14

1. Ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:

α)η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,

β)η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

γ)η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα.

[...]

Άρθρο 24

1. Ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

2. Ως «τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες» νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή ή λήψη σημάτων, κειμένων, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, περιλαμβανομένης της μεταβίβασης ή εκχώρησης του δικαιώματος χρήσης των μέσων για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη, καθώς και υπηρεσίες που αφορούν την παροχή πρόσβασης σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών.

Άρθρο 25

Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:

α)στην εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

β)στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης,

γ)στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

[...]

Άρθρο 167

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

Άρθρο 168

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,
- β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,
- γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),
- δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,
- ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.

[...]

Άρθρο 178

Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,
- β) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο β), έκπτωση, όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις,
- γ) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο γ), έκπτωση, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, να έχει συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 250, όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται με βάση τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί και να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236,
- δ) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο δ), έκπτωση, όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος,
- ε) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο ε), έκπτωση, όσον αφορά τις εισαγωγές αγαθών, να κατέχει έγγραφο, με το οποίο να βεβαιώνεται η εισαγωγή και να χαρακτηρίζεται ο ίδιος ως αποκτών ή εισαγωγέας, το έγγραφο αυτό πρέπει ακόμη να αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ ή να καθιστά δυνατό τον υπολογισμό του,
- στ) όταν υποχρεούται να καταβάλλει τον φόρο με την ιδιότητά του ως λήπτη ή αποκτώντος σε περίπτωση εφαρμογής των άρθρων 194 έως 197 και του άρθρου 199, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος. ...»

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου

2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ'αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις. β) ο ΦΠΑ εκπίπεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπεται άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση- Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C- 47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C- 188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, «... ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο μπορεί να εκπεσθεί μόνο εφόσον τα τιμολόγια είναι νόμιμα και όχι στην περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν παραποιηθεί ως προς την ημερομηνία έκδοσής τους ή την ποσότητα των αγαθών που αναγράφονται σε αυτά ή την τιμή μονάδας των ίδιων αγαθών ή τη συνολική αξία, οπότε και θεωρούνται ως νοθευμένα. (Σχετ. εγγ.1043794/1625/446/A0014/14.4.2008). Για να συμβεί αυτό πρέπει να αποδεικνύεται παραποίηση, νόθευση επί της ουσίας και όχι διορθώσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας. Επιβάλλεται για λόγους απόδειξης, να διασταυρώνεται το γεγονός με το αντίτυπο του αντισυμβαλλόμενου.». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 32. Άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ.846).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1225/2001 με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ 685/2000

Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., «ο υποκείμενος στο ΦΠΑ λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναγραφόμενου στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ, επειδή κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012).

Περαιτέρω τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣτΕ 1030/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 444/2017 του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

« 6. ... ότι η κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπώσεως αποτελεί μεν προϋπόθεση για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (που αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α.), πλην, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενό του ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών απαιτείται ο προς έκπτωση φόρος να έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Περαιτέρω, για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του

νόμου. Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (βλ. ΣΤΕ 3153/2016 - ΣΤΕ 3155/2006- ΣΤΕ 5372/2012).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις ανωτέρω δαπάνες.

Επειδή, ως προς τις διαπιστώσεις 8 & 20 του φορολογικού έτους 2016 και 14, & 18 του φορολογικού έτους 2017 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες καθώς κρίθηκε ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ ήτοι ότι δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, καθώς και ότι για τις δαπάνες που είναι άνω των 500,00 € δεν προκύπτει η εξόφληση με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Ως προς τις διαπιστώσεις 15 & 17 του φορολογικού έτους 2017 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες καθώς κρίθηκε ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ ήτοι ότι δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Οι ανωτέρω δαπάνες αφορούν αγορές πρώτων υλών, οικοδομικών υλικών και γενικότερά υλικών που χρησιμοποιούνται στις κατασκευαστικές εργασίες.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, ως προς τις διαπιστώσεις 8 & 20 του φορολογικού έτους 2016 και τις διαπιστώσεις 14, 15, 17 & 18 του φορολογικού έτους 2017 προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες για αγορά υλικών καθώς η επιχείρηση του προσφεύγοντος αναπτύσσει πραγματική κατασκευαστική δραστηριότητα η οποία καταλήγει σε ολοκλήρωση τεχνικών έργων και αποφέρει πραγματικά έσοδα, και ως εκ τούτου πρέπει οι σχετικές δαπάνες να αναγνωριστούν.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου ο προσφεύγων στα υπό κρίση έτη δραστηριοποιήθηκε σε πλήθος έργων κατασκευαστικών εργασιών, σημαντικού κόστους, όπως αναλύονται εκτενέστερα στις σελ. 6-13 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος που έχουν αποφέρει στον προσφεύγοντα έσοδα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις. Συγκεκριμένα έχουν δηλωθεί έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών ύψους 209.012,41 € και από πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 2.787,81 € ήτοι σύνολο πωλήσεων 211.800,22 € στο φορολογικό έτος 2016 και έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών ύψους 231.864,09 € και από πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 8.190,56 € ήτοι σύνολο πωλήσεων 240.054,65 € στο φορολογικό έτος 2017. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, για τις εν λόγω περιπτώσεις δαπανών έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία και δεν αμφισβητείται ότι αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές (προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 22 του ΚΦΕ).

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η δαπάνη της διαπίστωσης 8 φορολογικού έτους 2016, που απορρίφθηκε από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ και ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, αφορά το αρ...../24-8-2016 Δ.Α- ΤΙΜ καθαρής αξίας 518,69 € πλέον ΦΠΑ 124,49€ για αγορά σιδήρου που παραδόθηκε στα της Κεφαλονιάς, όπου εδρεύει η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, όσον αφορά την εξόφληση, όπως αναφέρεται στη σελ. 56 της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων μετά το σημείωμα

διαπιστώσεων, προσκόμισε προς τούτο στον έλεγχο τραπεζικό έμβασμα ύψους 1.000,00 €. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη και τα ανωτέρω, κρίνεται ότι βάσει των ισχυουσών διατάξεων πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση στο εισόδημα και στο ΦΠΑ ποσό καθαρής αξίας 518,69 € πλέον ΦΠΑ 124,49 €.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι δαπάνες της διαπίστωσης 20 φορολογικού έτους 2016, που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ και ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, αφορούν αγορές κατασκευαστικών υλικών που παραδόθηκαν σε διάφορες περιοχές της Κεφαλονιάς. Για την εξόφληση των δαπανών άνω των 500,00 € δεν προκύπτει από την ανωτέρω έκθεση ότι προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία ούτε προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή. Συνεπώς, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, οι δαπάνες που παραδόθηκαν στα, όπου εδρεύει η επιχείρηση του προσφεύγοντος, και είναι κάτω των 500,00 € πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση στο εισόδημα ήτοι να αναγνωριστούν δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.566,17 €, και στο ΦΠΑ να αναγνωριστούν οι δαπάνες που παραδόθηκαν στα Κράνια συνολικής καθαρής αξίας ύψους 6.142,59 € και ΦΠΑ 1.457,83 €.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, στις δαπάνες της διαπίστωσης 14 φορολογικού έτους 2017, που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ και ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, περιλαμβάνονται το αρ./28.9.2017 παραστατικό καθαρής αξίας 195,00 € με ΦΠΑ 46,80 € και το αρ./31.5.2017 παραστατικό καθαρής αξίας 1.325,86 € με ΦΠΑ 318,21 € για τα οποία προκύπτει ότι αφορούν αγορά κατασκευαστικών υλικών που παραδόθηκαν στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Για την εξόφληση των δαπανών άνω των 500,00 € δεν προκύπτει από την ανωτέρω έκθεση ότι προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία ούτε προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή. Συνεπώς, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση στο εισόδημα δαπάνη καθαρής αξίας ύψους 195,00 €, και στο ΦΠΑ να αναγνωριστούν δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.520,86 € και ΦΠΑ 365,01 €.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, όλες οι δαπάνες της διαπίστωσης 15 φορολογικού έτους 2017, που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ, αφορούν αγορά οικοδομικών υλικών που παραδόθηκαν στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Δεν τέθηκε από τον έλεγχο ζήτημα ως προς την εξόφληση των παραστατικών με αξία άνω των 500,00 €. Συνεπώς, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση στο εισόδημα και στο ΦΠΑ οι ως άνω δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 40.989,09 € (ΦΠΑ 9.837,38 €).

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, όλες οι δαπάνες της διαπίστωσης 17 φορολογικού έτους 2017, που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ, αφορούν αγορά οικοδομικών υλικών που παραδόθηκαν στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Δεν τέθηκε από τον έλεγχο ζήτημα ως προς την εξόφληση των παραστατικών με αξία άνω των 500,00 €. Συνεπώς, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση στο εισόδημα και στο ΦΠΑ οι ως άνω δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.017,48 € (ΦΠΑ 484,20 €).

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, όλες οι δαπάνες της διαπίστωσης 18 φορολογικού έτους 2017, που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΚΦΕ και ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, αφορούν αγορά τσιμέντων που παραδόθηκαν στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Όλα τα σχετικά τιμολόγια είναι καθαρής αξίας κάτω των 500,00 €, εκτός από το αρ./9.6.17 αξίας 988,00 € για το οποίο, όπως αναφέρεται στη σελ. 60 της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων μετά το σημείωμα διαπιστώσεων, προσκόμισε προς τούτο στον έλεγχο τραπεζικό έμβασμα ύψους 1.500,00 €. **Συνεπώς, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση στο εισόδημα και στο ΦΠΑ οι ως άνω δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 43.470,80 € (ΦΠΑ 10.433,04 €).**

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων, για τις ως άνω διαπιστώσεις 8 & 20 του φορολογικού έτους 2016 και τις διαπιστώσεις 14, 15, 17 & 18 του φορολογικού έτους 2017, ο έλεγχος δεν αποδεικνύει με αντικειμενικά κριτήρια τη μη αναγνώριση προς έκπτωση στο εισόδημα και ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών καθώς όπως αναλυτικά παρουσιάστηκε οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε αγορές οικοδομικών υλικών (όπως π.χ. αγορές έτοιμου σκυροδέματος, τσιμέντινοι πλίνθοι, έτοιμα κονιάματα, σιδηρικά κα) για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα κατάλληλα φορολογικά στοιχεία από πρόσωπα συναλλακτικά υπαρκτά (ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών). Επίσης, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 6 έως 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα ελεγχόμενα έτη, ο προσφεύγων έχει πραγματοποιήσει (είτε ως εργολάβος είτε ως υπεργολάβος) κατασκευαστικά/ τεχνικά έργα στη περιοχή της Κεφαλονιάς (τα περισσότερα μάλιστα είναι δημόσια έργα προς την περιφέρεια Ιονίων Νήσων και προς τον Δήμο Κεφαλονιάς) και έχει δηλώσει ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ύψους 209.012,41€ το φορολογικό έτος 2016 και ύψους 231.864,09€ το φορολογικό έτος 2017. Συνεπώς, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και νομολογίας, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι εν προκειμένω, στη φορολογία εισοδήματος, η φορολογική αρχή δεν παρείχε επαρκή αιτιολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ, για να θεμελιώσει τη θέση της ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν πληρούν την προϋπόθεση του άρθρου 22 περ. α' του ΚΦΕ, ήτοι ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Επίσης, ως προς τον ΦΠΑ, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των ΕΛΠ, δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος του προσφεύγοντος προς έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο των εκροών του, καθώς υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των προαναφερόμενων ουσιαστικών προϋποθέσεων του ν.2859/2000 (ΣτΕ 1030/2014, 483/2012). Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ αναφέρονται τόσο τα κατασκευαστικά/ τεχνικά έργα που ο προσφεύγων χρησιμοποίησε τα κρινόμενα οικοδομικά υλικά όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από τον προσφεύγοντα για την τιμολόγηση των εν λόγω έργων και οι εν λόγω φορολογητέες εκροές έχουν δηλωθεί στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση στο εισόδημα κρίνεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 5.084,86 € στο φορολογικό έτος 2016, και συνολικής καθαρής αξίας ύψους 86.672,37 € στο φορολογικό έτος 2017. Ως εκ τούτου, στο εισόδημα οι λογιστικές διαφορές στις δαπάνες βάσει ΔΕΔ ανέρχονται στα 130.173,67 € στο φορολογικό έτος 2016 και στα 60.735,78 € στο φορολογικό έτος 2017. Ως προς τα ακαθάριστα έσοδα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Με την παρούσα απόφαση στο ΦΠΑ κρίνεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 6.661,28 € και ΦΠΑ 1.582,32 € στο φορολογικό έτος 2016, και συνολικής καθαρής αξίας ύψους 87.998,23 € και ΦΠΑ 21.119,63 € στο φορολογικό έτος 2017. Ως εκ τούτου, στο ΦΠΑ οι διαφορές στις εισροές βάσει ΔΕΔ ανέρχονται στα 80.082,36 € στο φορολογικό έτος 2016 και στα 59.409,95 € στο φορολογικό έτος 2017. Ως προς τις εκροές, οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα αποτελέσματα φορολογικών ετών 2016 και 2017 και αντίστοιχα το εισόδημα του προσφεύγοντος, πρέπει να τροποποιηθούν ως εξής:

Εισόδημα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας - Κέρδη 2016			
	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	211.800,22	233.968,83	233.968,83
Κόστος Πωληθέντων	94.086,48	94.086,48	94.086,48
Δαπάνες χρήσης	130.217,13	130.217,13	130.217,13
Ζημιές χρήσης Δήλωσης	-12.503,39		
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ		135.258,53	130.173,67
Καθαρά κέρδη ελέγχου/ΔΕΔ		144.923,75	139.838,89

Εισοδήματα φορολογικού έτους 2016						
	Δήλωσης		Ελέγχου		ΔΕΔ	
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος
Ακίνητη περιουσία	4.560,00 €		4.560,00 €		4.560,00 €	
Επιχειρηματική δραστηριότητα			144.923,75 €		139.838,89 €	
Μισθωτή εργασία - συντάξεις		1.124,60 €		1.124,60 €		1.124,60 €
Σύνολο	4.560,00 €	1.124,60 €	149.483,75 €	1.124,60 €	144.398,89 €	1.124,60 €
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος - Ζημιά επιχ. Ιδίου έτους	12.503,39 €		12.503,39 €		12.503,39 €	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	8.677,51 €	1.375,40 €		1.375,40 €		
Φορολογητέο εισόδημα	13.237,51 €	2.500,00 €	149.483,75 €	2.500,00 €	144.398,89 €	1.124,60 €
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	13.237,51 €	2.500,00 €	149.483,75 €	2.500,00 €	144.398,89 €	1.124,60 €

Εισόδημα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας - Κέρδη 2017			
	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	240.054,65	240.054,65	240.054,65
Κόστος Πωληθέντων	7.242,58	7.242,58	7.242,58
Δαπάνες χρήσης	229.294,66	229.294,66	229.294,66
Ζημιές χρήσης Δήλωσης	3.517,41		
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ		147.408,15	60.735,78
Καθαρά κέρδη ελέγχου/ΔΕΔ		150.925,56	64.253,19

Εισοδήματα φορολογικού έτους 2017						
	Δήλωσης		Ελέγχου		ΔΕΔ	
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος
Ακίνητη περιουσία	4.560,00 €		4.560,00 €		4.560,00 €	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	3.517,41 €		150.925,56 €		64.253,19 €	
Μισθωτή εργασία - συντάξεις		3.055,74 €		3.055,74 €		3.055,74 €
Σύνολο	8.077,41 €	3.055,74 €	155.485,56 €	3.055,74 €	68.813,19 €	3.055,74 €
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών	6.364,38 €					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά		1.166,40 €		1.166,40 €		1.166,40 €
Φορολογητέο εισόδημα	14.441,79 €	4.222,14 €	155.485,56 €	4.222,14 €	68.813,19 €	3.055,74 €
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	14.441,79 €	4.222,14 €	155.485,56 €	4.222,14 €	68.813,19 €	4.222,14 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ πρέπει να τροποποιηθούν ως εξής:

Εισόδημα Φορολογικού έτους 2016

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα υπόχρεου	13.237,51 €	149.483,74 €	144.398,89 €	131.161,38 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	2.500,00 €	2.500,00 €	1.124,60 €	
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	5.229,97 €			
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		51.076,66 €	48.788,48 €	54.018,45 €
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ΚΦΔ		28.153,32 €	27.009,23 €	27.009,23 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	27,23 €	10.804,54 €	10.346,90 €	10.319,67 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Φόρος που	4.552,74 €	4.552,74 €	4.552,74 €	

επιστράφηκε				
Σύνολο φόρου για καταβολή		95.237,26 €	91.347,35 €	91.347,35 €

Εισόδημα Φορολογικού έτους 2017

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα υπόχρεου	14.441,79 €	155.485,56 €	68.813,19 €	54.371,40 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	3.055,74 €	3.055,74 €	3.055,74 €	
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	3.062,65 €			
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		55.679,86 €	16.677,30 €	19.739,95 €
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ΚΦΔ		29.371,26 €	9.869,98 €	9.869,98 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	53,72 €	11.344,70 €	3.544,19 €	3.490,47 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Φόρος που επιστράφηκε	2.358,93 €	2.358,93 €	2.358,93 €	
Σύνολο φόρου για καταβολή		99.404,75 €	33.100,40 €	33.100,40 €

ΦΠΑ Φορολογικού έτους 2016

ΦΠΑ 2016	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέες εκροές	211.800,22 €	233.968,83 €	233.968,83 €	22.168,61 €
Φορολογητέες εισροές	218.631,33 €	131.887,69 €	138.548,97 €	80.082,36 €
Φόρος εκροών	49.948,47 €	55.160,23 €	55.160,23 €	5.211,76 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	53.301,71 €	32.809,80 €	34.392,12 €	18.909,59 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.353,24 €			3.353,24 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		22.350,43 €	20.768,11 €	20.768,11 €
Πρόστιμο αρ. 58Α παρ. 2 & 5 ΚΦΔ		8.569,38 €	7.778,22 €	7.778,22 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		30.919,81 €	28.546,33 €	28.546,33 €
Σύνολο φόρου για έκπτωση	3.353,24 €			3.353,24 €

Το πρόστιμο του αρ. 58Α ΚΦΔ έχει υπολογιστεί βάσει των διατάξεων των παρ. 2 & 5 του εν λόγω άρθρου.

ΦΠΑ Φορολογικού έτους 2017

ΦΠΑ 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-
----------	---------	---------	-----	--------------

				Δήλωσης
Φορολογητέες εκροές	240.054,65 €	240.054,65 €	240.054,65 €	0,00 €
Φορολογητέες εισροές	226.234,76 €	78.826,58 €	166.824,81 €	59.409,95 €
Φόρος εκροών	57.613,11 €	57.613,11 €	57.613,11 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	57.682,11 €	18.947,76 €	40.067,39 €	17.614,72 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	69,00 €			69,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		38.665,35 €	17.545,72 €	17.545,72 €
Πρόστιμο αρ. 58Α παρ 2 ΚΦΔ		19.332,68 €	8.772,86 €	8.772,86 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		57.998,03 €	26.318,58 €	26.318,58 €
Σύνολο φόρου για έκπτωση	69,00 €			69,00 €

Ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου λόγω μη υποβολής καταστάσεων συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 άρθρ.32 Ν.2648/1998 ορίζεται ότι:

«Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μπορεί να καθορίζονται υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, στις οποίες υποβάλλονται τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 και των άρθρων 47 και 55 του ν. 2065/1992, όπως αυτά ισχύουν, καθώς επίσης να εξαιρούνται ορισμένοι υπόχρεοι από την υποβολή στοιχείων ή να ορίζεται διαφορετικός τρόπος υποβολής αυτών»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 της υπ' αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/2000 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. τ. Β' 951/31.07.2000), όπως το εν λόγω άρθρο ισχύει μετά την αντικατάστασή του από την υπ' αριθ. ΔΕΛ 1009011 ΕΞ 2015 Απόφαση του αυτού ως άνω Υπουργού (Φ.Ε.Κ. Β' 246/17.02.2015) ορίζεται ότι: «... 2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν.1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν.

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,

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,»

Επειδή εν προκειμένω, επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ ύψους 1.000,00 € (= 100,00 € X 10) στο φορολογικό έτος 2016 και 200,00 € (= 100,00 € X 2) στο φορολογικό έτος 2017, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 και της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και ειδικότερα λόγω μη υποβολής καταστάσεων συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 για δέκα περιπτώσεις συμφωνητικών στο φορολογικό έτος 2016 και για δύο περιπτώσεις συμφωνητικών στο φορολογικό έτος 2017.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η κατάσταση συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 Ν.1882/1990 υποβάλλεται ανά τρίμηνο μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, και στην οποία κατάσταση συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν κατά το εκάστοτε τρίμηνο.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, τα συμφωνητικά που αναφέρει ο έλεγχος αφορούν τα Β, Γ, και Δ τρίμηνα του φορολογικού έτους 2016 και το Δ τρίμηνο του φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εν προκειμένω, στο φορολογικό έτος 2016 πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ ύψους 300,00 € (= 100,00 € X 3) λόγω μη υποβολής κατάστασης συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 Ν.1882/1990 Β', Γ', και Δ' τριμήνων 2016, και στο φορολογικό έτος 2017 πρόστιμο ύψους 100,00 € (= 100,00 € X 1) λόγω μη υποβολής κατάστασης συμφωνητικών Δ' τριμήνου 2017. Ως εκ τούτου αρ. 1816 & 1817/21.12.2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών 2016 & 2017 πρέπει να τροποποιηθούν σύμφωνα με τα ως άνω.

Ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου μητρώου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ: «3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.

Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης εντός της

ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)).

Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία.

Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.»

Επειδή, εν προκειμένω, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, τόσο στο φορολογικό έτος 2016 όσο και στο φορολογικό έτος 2017, λόγω μη δήλωσης στο μητρώο μεταβολής δραστηριοτήτων και συγκεκριμένα την έναρξη δραστηριοτήτων για κατασκευαστικές/οικοδομικές εργασίες στα εν λόγω έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο φορολογούμενος υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές με δήλωση που υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Δεδομένου ότι από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ο προσφεύγων ασκούσε από δραστηριότητα για κατασκευαστικές/οικοδομικές εργασίες, ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση να υποβάλει τη σχετική δήλωση μεταβολής στο μητρώο στο φορολογικό έτος 2016 (μία φορά). Συνεπώς, στην εν λόγω περίπτωση επιβάλλεται ένα πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ δήλωσης ύψους 100,00 €, στο φορολογικό έτος 2016.

Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, λόγω μη δήλωσης στο μητρώο μεταβολής δραστηριοτήτων στο φορολογικό έτος 2017, πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου μη έκδοσης / ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου

από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής «αγαθών,» υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το

μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ 'Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας' : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, εν προκειμένω, στο φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ τα αρ...../29-9-2016 και αρ...../30-12-2016 Τ.Π.Υ. με ποσό ανακρίβειας ύψους 11.298,61 € (ΦΠΑ 2.711,67 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ., και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο με συνολική καθαρή αξία συναλλαγής ύψους 10.870,00 € (ΦΠΑ 2.500,00 €) για το έργο 'οδοποιία Ομαλών'.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο με την υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, ύψους 2.605,84 € (= 2.500,00 € X 50% + 2.711,67 € X 50%).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκαν τα εν λόγω πρόστιμα, ωστόσο δεν αποδεικνύονται οι προσβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ούτε προσκομίστηκαν με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου υποβολής ελλιπών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών

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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε ελλιπείς καταστάσεων ΜΥΦ φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων του ΚΦΔ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, με την υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Επειδή, με την προσφυγή ζητείται η ακύρωση της ανωτέρω πράξης, ωστόσο, σε κάθε περίπτωση με την παρούσα προσφυγή δεν προβάλλεται κάποιος σχετικός ισχυρισμός για την ακύρωση αυτής.

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 ενδικοφανούς προσφυγής του, και συγκεκριμένα:

A. Την αποδοχή αυτής ως προς την αρ./2022 πράξη επιβολής προστίμου μητρώου φορολογικού έτους 2017.

B. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις αρ./2022 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, τις πράξεις αρ.&/2022 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2016 και 2017, και τις αρ./2022 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ λόγω μη υποβολής κατάστασης συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 Ν.1882/1990 φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Γ. Την απόρριψη αυτής ως προς την αρ./2022 πράξη επιβολής προστίμου μητρώου του αρ. 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, την αρ./2022 πράξη επιβολής προστίμου

ΜΥΦ του αρ. 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, και την αρ./2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^A παρ. 1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016.

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

- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	56.306,63 €	54.018,45 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	28.153,32 €	27.009,23 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	10.777,31 €	10.319,67 €
Σύνολο προς καταβολή	95.237,26 €	91.347,35 €

- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	58.742,51 €	19.739,95 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	29.371,26 €	9.869,98 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	11.290,98 €	3.490,47 €
Σύνολο προς καταβολή	99.404,75 €	33.100,40 €

- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016

Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	22.350,43 €	20.768,11 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	8.569,38 €	7.778,22 €
Σύνολο προς καταβολή	30.919,81 €	28.546,33 €

- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017

Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	38.665,35 €	17.545,72 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	19.332,68 €	8.772,86 €
Σύνολο προς καταβολή	57.998,03 €	26.318,58 €

- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016
πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ 300,00 € (= 100,00 € X 3)
- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017
πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ 100,00 €
- Η υπ' αριθ...../21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016
πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ 100,00 €
- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016
πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ 0,00 €
- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016
πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2α' του ΚΦΔ 100,00 €
- Η υπ' αριθ./21.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016
πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ 2.605,84 € (=2.500,00€X50%+2.711,67€ X50%)

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.