



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1352

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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. Την 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουδιεύθυνση , κατά των:

- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Υπ.αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 58Α ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Υπ.αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Υπ.αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Υπ.αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡ. 8 και 12 Ν 1882/1990, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ , ΚΦΔ, εισοδήματος και ΦΠΑ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

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

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

Με την υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ύψους 44194,55 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 22097,28 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 8446,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 74738,11 ευρώ.

Με την υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ύψους 40109,33 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 20054,67 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 7717,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 67881,94 ευρώ.

Με την υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ύψους 4964,31 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 2482,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7446,47 ευρώ

Με την υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ύψους 291,24 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 61,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 352,86 ευρώ

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 58Α ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 84,00 ευρώ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 700 ευρώ για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2600,0 ευρώ και συγκεκριμένα:

- 100 ευρώ για ανακριβή υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών
- 2500 ευρώ α) λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις του, δηλαδή την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και την διαφύλαξη λογιστικών αρχείων ήτοι για μη προσκόμιση φορολογικών μνημών και των αρχείων του φορολογικού μηχανισμού με αρ. μητρώου β) για μη προσκόμιση

του συνόλου των παραστατικών εξόδων και μη καταχώριση όλων των εξόδων στα βιβλία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

- Η επιβολή προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ 1 περ η και άρθρου 2 περ ε του ΚΦΔ.

-

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2600,0 ευρώ και συγκεκριμένα:

- 100 ευρώ για ανακριβή υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών
- 2500 ευρώ α) λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις του, δηλαδή την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και την διαφύλαξη λογιστικών αρχείων ήτοι για μη προσκόμιση φορολογικών μνημών και των αρχείων του φορολογικού μηχανισμού με αρ. μητρώου β) για μη προσκόμιση του συνόλου των παραστατικών εξόδων και μη καταχώριση όλων των εξόδων στα βιβλία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 του ΚΦΔ.
- Η επιβολή προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ 1 περ η και άρθρου 2 περ ε του ΚΦΔ.

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡ. 8 και 12 Ν 1882/1990, φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 4608,00 ευρώ επειδή αποδέχθηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία ύψους 19200,00 ευρώ, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του ΦΠΑ αυτού, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

Ιστορικό

Με την υπ. αριθμ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ διατάχθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ αρ. 54, ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΕΛΠ και ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου και της υπ' αριθμ. πρωτ. πρόσκλησης παροχής στοιχείων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, υπέβαλε :

Για το έτος 2016

Την υπ αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2016 και δήλωσε:

- ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού **305.827,46 €** και κέρδη ποσό **44.738,13 €**, έναντι των αρχικά δηλωθέντων 304.889,66 € και 9.979,57 € αντίστοιχα, ήτοι διαφορά 937,80 € (=305.827,46-304.889,66) και 34.758,56 € (=44.738,13-9.979,57) αντίστοιχα.
- μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού **33.820,58 €**

Για το έτος 2017

- την υπ αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017 και δήλωσε ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού **354.395,33 €** και καθαρά κέρδη **53.776,94 €**.
- την υπ αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017 και δήλωσε:
 - ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού **278.498,59 €** και καθαρά κέρδη ποσό **38.040,75 €**, έναντι των αρχικά δηλωθέντων ποσού 354.395,33 € και 53.776,94 € αντίστοιχα, ήτοι διαφορά -75.896,74 € (=278.498,59-354.395,33) και -15.736,19 € (=38.040,75-53.776,94) αντίστοιχα.
 - μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ποσού **60.160,55 €**, οι οποίες με βάση την συνημμένη κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης αφορούν αποκλειστικά δαπάνες καυσίμων με καθαρή αξία άνω των 100,00 € ανά λιανική απόδειξη.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με τους υπ' αριθ. 31/1/2022 και 31/2/2022 Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς/ Προστίμου Φόρου Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, τους υπ' αριθ. Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2016 και 2017 αντίστοιχα, τον υπ' αριθ. Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου του άρθρου 58^Α § 1 του Κ.Φ.Δ. για το φορολογικό έτος 2016, τους υπ' αριθ. Προσωρινούς Προσδιορισμούς Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και τον υπ' αριθμ. Προσωρινό

Προσδιορισμό Ειδικής Κύρωσης του άρθρου 8 § 12 του ν. 1882/1990 τα οποία επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο, με την από έκθεση επίδοσης.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε με το αριθμ. πρωτ. έγγραφό της τις αντιρρήσεις της οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο ως αβάσιμες.

Ο έλεγχος διενεργώντας τις κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις κατέληξε στα παρακάτω:

Για το φορολογικό έτος 2016

Όσον αφορά τα έσοδα

Προσδιόρισε αποκρυβέντα έσοδα με συνολική καθαρή αξία 937,80 € (=700,00+190,00+20,00+27,80)

Όσον αφορά τις δαπάνες

Επιχειρηματικές δαπάνες με συνολική καθαρή αξία 85.348,93 ευρώ, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες και καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές, καθώς δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις:

ΕΤΟΣ 2016: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΝΩ ΤΩΝ 500,00 € - άρθρο 23 § β του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)						
Ημερομηνία	Παραστατικό	Απολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Παρατηρήσεις
.....	1.103,31	897,00	206,31	.....
.....	979,90	796,67	183,23	.....
.....	796,97	642,72	154,25	.....
.....	818,00	659,68	158,32	.....
.....	876,44	712,55	163,89	.....
.....	629,56	511,84	117,72	.....
.....	822,98	669,09	153,89	.....
.....	678,22	551,40	126,82	.....
.....	1.028,38	836,08	192,30	.....
.....	634,38	511,60	122,78	.....
.....	620,13	504,17	115,96	.....
.....	698,07	567,54	130,53	.....
.....	95.848,46	77.488,59	18.359,87	.....
ΣΥΝΟΛΟ			105.534,80	85.348,93	20.185,87	

Επιχειρηματικές δαπάνες με συνολική καθαρή αξία 3.782,91 ευρώ, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες και καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές, καθώς αφορούν ασφαλιστικές εισφορές και δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις:

ΕΤΟΣ 2016: ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ - άρθρο 23 § γ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)			
Ημερομηνία	Απολογία	Ποσό	Παρατηρήσεις
.....	1.329,37	.....
.....	2.453,54	.....
ΣΥΝΟΛΟ		3.782,91	

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις κάτωθι δαπάνες και τις καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 22 του ν.4172/2013, ήτοι:

ΕΤΟΣ 2016: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ - άρθρο 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)			
Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΚΑΥΣΙΜΑ	31.348,90	25.324,20	6.024,70
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΔΙΟΔΙΑ	4.885,37	3.955,97	929,40
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΟΧΗΜΑΤΑ	2.758,13	2.238,47	519,66
ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	2.625,75	2.301,94	323,81
Σύνολο	41.618,15	33.820,58	7.797,57

Σύνολο μη εκπιπόμενων δαπανών 2016 : 122952,42 ευρώ

Για το φορολογικό έτος 2017

Όσον αφορά τα έσοδα

Προσδιόρισε έσοδα με συνολική καθαρή αξία 77.796,45 € που καταχωρήθηκαν εσφαλμένα στα βιβλία (έγιναν διπλές καταχωρήσεις παραστατικών και η καθαρή αξία των παραστατικών είχε δηλωθεί ως συνολική αξία)

Ο έλεγχος προσδιόρισε αποκρυβέντα έσοδα με συνολική καθαρή αξία 1.899,71 € (=1.854,71+40,00+5,00).

Όσον αφορά τις δαπάνες

Επιχειρηματικές δαπάνες με συνολική καθαρή αξία 58.100,43 ευρώ, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες και καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές, καθώς δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις:

ΕΤΟΣ 2017: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΝΩ ΤΩΝ 500,00 € - άρθρο 23 § β του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)						
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Παρατηρήσεις
.....	72.044,22	58.100,43	13.943,79	.....

Επιχειρηματικές δαπάνες με συνολική καθαρή αξία 1.276,61 ευρώ που συμπεριλαμβάνονται στον παρακάτω πίνακα, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες και καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές, καθώς αφορούν ασφαλιστικές εισφορές και δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις:

ΕΤΟΣ 2017: ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ - άρθρο 23 § γ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)			
Ημερομηνία	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Παρατηρήσεις
.....	1.276,61	.....
.....		

Επιχειρηματικές δαπάνες με συνολική καθαρή αξία 1.911,56 ευρώ που συμπεριλαμβάνονται στον παρακάτω πίνακα, δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες και καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές, καθώς αφορούν δαπάνες μισθοδοσίας και δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις:

ΕΤΟΣ 2017: ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΗΣ - άρθρο 23 § ιδ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)				
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Παρατηρήσεις
.....	1.911,56	.....
.....			

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις κάτωθι δαπάνες και τις καταλογίζει ως λογιστικές διαφορές, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 22 του ν.4172/2013:

ΕΤΟΣ 2017: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ - άρθρο 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)			
Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ (α)	2.844,40	2.293,87	550,53
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ (β)	23.808,00	19.200,00	4.608,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΚΑΥΣΙΜΑ	88.303,03	71.212,26	17.090,77
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΔΙΟΔΙΑ	4.455,72	3.593,32	862,40
ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	1.336,47	1.130,92	205,55
Σύνολο	120.747,62	97.430,37	23.317,25

Σύνολο μη εκπιπόμενων δαπανών 2017 : 158718,97 ευρώ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση όπως εκτίθεται ανωτέρω έχει διενεργήσει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 – με αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις - δηλώνοντας μη εκπιπόμενες δαπάνες με συνολική καθαρή αξία 33.820,58 € και 60.160,55 € αντίστοιχα.

Επίσης με τις ανωτέρω δηλώσεις η επιχείρηση τροποποίησε τα έσοδά της σύμφωνα με τα ευρήματα του ελέγχου.

Ωστόσο, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχει γίνει ορθή αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθώς προσδιόρισε σύνολο μη εκπιπόμενων δαπανών ποσό 122.952,42 € και 158.718,97 € αντίστοιχα

Οι λογιστικές διαφορές προσδιορίστηκαν ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 2016	ΠΟΣΟ
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει του άρθρου 22	33.820,58
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει του άρθρου 23 (μη εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών)	3.782,91
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει του άρθρου 23 (δαπάνες άνω των 500,00 € χωρίς εξόφληση με τραπεζικό μέσω πληρωμής)	85.348,93
ΣΥΝΟΛΟ	122.952,42

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 2017	ΠΟΣΟ
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει του άρθρου 22	97.430,37
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει του άρθρου 23 (μη εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών)	1.276,61
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει του άρθρου 23 (μη εξόφληση μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσω πληρωμής)	1.911,56
Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει του άρθρου 23 (δαπάνες άνω των 500,00 € χωρίς εξόφληση με τραπεζικό μέσω πληρωμής)	58.100,43
ΣΥΝΟΛΟ	158.718,97

Κατόπιν των ανωτέρω τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΠΟΣΟ
Έσοδα εμπορίας, βάσει δήλωσης	34,95
Έσοδα παροχής υπηρεσιών, βάσει δήλωσης	305.792,51
Λοιπά έσοδα	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	305.827,46
Μείον δαπάνες	294.909,91
Καθαρά κέρδη	10.917,55
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες δήλωσης	33.820,58
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες ελέγχου (=122.952,42-33.820,58)	89.131,84
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ελέγχου	133.869,97

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΠΟΣΟ
Έσοδα εμπορίας, βάσει δήλωσης	564,71
Έσοδα παροχής υπηρεσιών, βάσει δήλωσης	277.933,88
Λοιπά έσοδα	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	278.498,59
Μείον δαπάνες	300.618,39
Καθαρά κέρδη	-22.119,80
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	60.160,55
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου (=158.718,97-60.160,55)	98.558,42
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ελέγχου	136.599,17

Όσον αφορά τον ΦΠΑ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών υπέβαλλε τις παρακάτω περιοδικές δηλώσεις

Αρ.Δήλωσης	Ημ/νία Υποβολής	Διαχ.Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος (ΕΩΣ)	Χρεωστικό ποσό προς καταβολή	Πρόστιμο αρ. 58 Α § 2 Κ.Φ.Δ.
.....	01/10/2016	31/12/2016	1.679,29	839,64
.....	01/10/2016	31/12/2016	2.803,73	1.401,86
.....	01/07/2016	30/09/2016	5.544,19	2.772,09
.....	01/07/2016	30/09/2016	2.726,35	1.363,18
.....	01/04/2016	30/06/2016	4.413,76	2.206,88
.....	01/04/2016	30/06/2016	907,78	453,89
.....	01/01/2016	31/03/2016	3.337,77	1.668,88
.....	01/01/2016	31/03/2016	1.291,24	645,62
Σύνολο				22.704,11	11.352,04

Αρ.Δήλωσης	Ημ/νία Υποβολής	Διαχ.Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος (ΕΩΣ)	Χρεωστικό ποσό προς καταβολή	Πρόστιμο αρ. 58 Α § 2 Κ.Φ.Δ.
.....	01/10/2017	31/12/2017	3.319,37	1.659,69
.....	01/07/2017	30/09/2017	6.899,70	3.449,85
.....	01/04/2017	30/06/2017	6.217,57	3.108,79
.....	01/01/2017	31/03/2017	4.355,07	2.177,54
Σύνολο				20.791,71	10.395,87

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω δηλώσεις και τα συμπεράσματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενέργησε, υπολόγισε τον ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογητέες εκροές και εισροές και διενήργησε την εκκαθάριση του φόρου για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, αφαιρώντας από τις εισροές της ελεγχόμενης οντότητας τα τιμολόγια, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 30, 48 και 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ως ακολούθως:

2016

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	305792,51	305792,51	0
ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ	71854,37	72145,61	291,24
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	205247,27	205247,27	0
ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	49150,26	49150,26	0

2017

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	278498,59	278498,59	0
ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ	66839,66	66839,66	0
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	192370,97	173678,67	18692,30
ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	46047,95	41223,36	4828,88

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. η απώλεια του φορολογικού μηχανισμού οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας καθώς ο μηχανισμός κλάπηκε στις και η κλοπή έχει δηλωθεί στο Αστυνομικό Τμήμα Πετραλώνων.
2. Τηρούσε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και τα αρχεία θα έπρεπε να εξεταστούν από τον έλεγχο ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά
3. Οι λογιστικές διαφορές δεν αποδεικνύονται με επαρκή και σαφή τρόπο από τον

έλεγχο και ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι τα ποσά ανω των 500 ευρώ έχουν εξοφληθεί χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και στην πραγματικότητα δεν έχουν εξοφληθεί έως σήμερα.

4. Η ληψη των εικονικών δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο καθώς ο εκδότης είναι πατέρας του, δεν συνάφθηκε συμφωνητικό γιατί δεν απαιτείται και τα τιμολόγια έως σήμερα δεν έχουν εξοφληθεί
5. Είναι νομικά πλημμελής η έκθεση ελέγχου όσον αφορά το πρόστιμο του Ν 1882/1990.

Όσον αφορά τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) ορίζεται:

« Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι :

«2. Τα «λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί» πρέπει να διαφυλάσσονται κατ` ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης » ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου

παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου,

σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας

φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται :

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:

.....

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

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

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και

πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, στην παρ. 13 της II ενότητας της ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίζεται ότι:

«13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και

σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.»

Ως εκ τούτου, η βούληση του Νομοθέτη με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 είναι η τιμωρία, της πρόθεσης και όχι των καταστάσεων που προκύπτουν από λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008 του Υπουργείου Οικονομικών, η μη διαφύλαξη και η απώλεια λόγω κλοπής των φορολογικών στοιχείων και μηχανισμών μπορεί να οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία όπως εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής, κλπ., που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος, προκειμένου να αποδείξει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων και μηχανισμών, στην αρμόδια φορολογική αρχή, στην οποία ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, εν προκειμένω δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιούργησε ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός (Φ.Η.Μ.) κατά τα έτη 2016 και 2017, τα οποία όφειλε η ελεγχόμενη να τηρεί και να διαφυλάττει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

Επειδή, σχετικά με τους ΦΗΜ προσκομίστηκε ακριβές αντίγραφο του βιβλίου αδικημάτων και συμβάντων την της Αστυνομικής Δ/νσης Αττικής - Τμήμα Ασφάλειας Πετραλώνων, στο οποίο αναφέρεται ότι την στο υποκατάστημα επί της οδού έγινε κλοπή και μεταξύ άλλων αφαιρέθηκε ένας σταθερός ηλεκτρονικός υπολογιστής μαζί με τον φορολογικό μηχανισμό αυτού.

Επειδή, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν δήλωσε στο αρμόδιο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ την κλοπή του φορολογικού μηχανισμού.

Επειδή, στο βιβλίο αδικημάτων και συμβάντων της αστυνομίας καταγράφηκε ότι ο προσφεύγων ανέφερε στις αστυνομικές αρχές και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νεότερα στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν οι ισχυρισμοί του περί κλοπής.

Επειδή, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία, ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου

καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια. (ΣτΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων θα πρέπει ο υπόχρεος να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών, εντούτοις ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νεότερα στοιχεία, (πέραν των όσων έκρινε ο έλεγχος) από τα οποία να προκύπτει ότι παρά τα μέτρα που έλαβε, το γεγονός (κλοπή) δεν μπόρεσε να αποτραπεί.

Επειδή από τα προαναφερόμενα προκύπτει, ότι ορθά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ απέρριψε τους επικαλούμενους από τον προσφεύγοντα λόγους ανωτέρας βίας και επέβαλε το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013
Ως εκ τούτου και για όλους τους ανωτέρω λόγους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει ν' απορριφθεί.

Όσον αφορά τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι "Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...".

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεις και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς".

Επειδή, στην παράγραφο 12 του άρθρου 3 του Ν 4308/2014, ορίζεται το περιεχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, όπου καταχωρούνται " α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.”

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: “**1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση...

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου **1**, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας...

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

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

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

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: "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. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος...

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης...

11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) "Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)....., β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.".

Επειδή, από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

Επειδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – κατ' άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 – παραδείγματα – εφαρμογές – σχόλια – Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: "Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου".

Επειδή, σύμφωνα με τις οικίες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων:

- Δεν προσκόμισε τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιούργησε ο με αρ. μητρώου φορολογικός μηχανισμός
- Δεν προσκόμισε το σύνολο των παραστατικών εξόδων που είχε εγγράψει στα βιβλία του
- Στα βιβλία δεν ήταν καταχωρημένα όλα τα έξοδά του

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, δεν προσκόμισε, κατά το στάδιο

εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα πρόσθετο στοιχείο προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

Όσον αφορά τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 που αφορά τις μη εκπιπόμενες δαπάνες ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], 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»,

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/1.10.2014, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Εκτός των άλλων, στην παράγραφο 10 της ανωτέρω απόφασης καθορίστηκαν τα εξής:

«10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, προκειμένου να εκπέσει μία δαπάνη που εμπίπτει στις διατάξεις περί εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής, πρέπει να εξετάζεται ο τρόπος εξόφλησης της στο φορολογικό έτος που αυτή εξοφλείται.

Δηλαδή οι δαπάνες εκπίπτουν μεν στο φορολογικό έτος που πραγματοποιούνται, πλην όμως πρέπει να παρακολουθείται ο τρόπος εξόφλησης τους ανεξαρτήτως σε ποιο φορολογικό έτος πραγματοποιείται η εξόφληση αυτή. Αν η εξόφληση δεν γίνει με τον προβλεπόμενο τρόπο τότε, στο φορολογικό έτος εκείνο που πραγματοποιείται η εξόφληση, κρίνεται τελικά και η εκπαισιμότητα ή μη των δαπανών αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, από τον έλεγχο που διενέργησε η Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ διαπιστώθηκαν παρατυπίες κατά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 και συγκεκριμένα ως προς την υποχρέωση της επιχείρησης για αναμόρφωση των δαπανών της, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013.

Η παράλειψη της αναμόρφωσης των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης αφορούσε τις δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500€, οι οποίες εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθρου 23 ν. 4172/2013). Ειδικότερα, οι δαπάνες που καταλογίσθηκαν ως λογιστικές διαφορές, κατά τ' ανωτέρω, αφορούν καθαρό ποσό 122952,42 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και 158718,97 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα Σημείωμα Διαπιστώσεων και Προσωρινές Πράξεις φόρου, αυτός με το αριθμ. πρωτ. έγγραφό εξέφρασε τις αντιρρήσεις του αλλά δεν προσκόμισε έγγραφα που ν' αποδεικνύουν την πληρωμή των ανωτέρω τιμολογίων με τη χρήση τραπεζικών μέσων ή την μη πληρωμή αυτών όπως ισχυρίζεται.

Επειδή, ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αορίστως χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε έγγραφο ή στοιχείο από τους προμηθευτές για την ύπαρξη υπολοίπου, ούτε προσκόμισε έγγραφα που ν' αποδεικνύουν την πληρωμή των ανωτέρω τιμολογίων με τη χρήση τραπεζικών μέσων, ούτε απέδειξε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια έχουν παραμείνει ανεξόφλητα μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή, δεν είναι συνήθης εμπορική πρακτική ούτε συνάδει με τα χρηστά συναλλακτικά ήθη η ύπαρξη ανεξόφλητου υπόλοιπου στους προμηθευτές του μετά την πάροδο πλέον των 5 ετών.

Επειδή, εν προκειμένω, ορθά οι επίμαχες δαπάνες κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκαν τα στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των σχετικών παραστατικών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ως εκ τούτου και για όλους τους ανωτέρω λόγους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος, προβάλλεται αορίστως και πρέπει ν' απορριφθεί.

Όσον αφορά τον 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 48 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση του προς τον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2017 είναι εικονικά με συνολική καθαρή αξία 19.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.608,00 €.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο(πχ. Αποδείξεις πληρωμής , συμφωνητικά κλπ) που να αντικρούουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος παραμένουν αναπόδεικτοι και απορρίπτονται

Όσον αφορά τον 5ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στο άρθρο 8§12 του ν. 1882 23.3.90 ορίζεται ότι: « 12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μιν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Επειδή στην 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των

εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή στην 1112401 /7336/0009Α/ΠΟΛ. 1249/10-11-1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...7. Ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής:

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/86, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

β. Εκτός από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος υποχρεούται να αποδώσει το ποσό του ΦΠΑ που προβλέπεται από τον νόμο, υποχρεούται και ο λήπτης των στοιχείων που, με βάση πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, ζήτησε και του επιστράφηκε ή συμψήφισε τον ΦΠΑ που δεν τον δικαιούται. Συνεπώς πρέπει και σ' αυτόν (τον λήπτη) με προσωρινή πράξη, να καταλογιστεί ο ΦΠΑ που επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

γ. Εκτός του καταλογισμού του κυρίου ΦΠΑ σε βάρος των παραβατών, θα επιβληθούν οι παρακάτω διοικητικές και ποινικές κυρώσεις:

γα) Πρόσθετος φόρος, πλέον του κύριου φόρου, που δεν δηλώθηκε ή συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

γβ) Ειδικό πρόστιμο, ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύουν.

γγ) Άσκηση ποινικής δίωξης με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.1642/86...».

Επειδή σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: «σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότηρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001- εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001), ...η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος

εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρους τους, κατά περίπτωση».

Επειδή, όπως ρητά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο είναι υπαρκτό πρόσωπο(ήδη αποβιώσας από 25/01/2019), κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις κατείχε μεταφορικά μέσα, υπέβαλλε φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2017 σε βάρος του προσφεύγοντος, ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, ενώ ο είναι υπαρκτός εκδότης και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να βεβαιώσει σε αυτόν τον αναλογούντα στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ΦΠΑ και στη συνέχεια να επιδιώξει την είσπραξη των βεβαιωθέντων με την λήψη αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης.

Εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης δεν έχει φορολογικό, νομικό και νομολογιακό έρεισμα και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του την **ακύρωση τηςΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡ. 8 και 12 Ν 1882/1990 προσβαλλόμενης πράξης και την επικύρωση των υπολοίπων**

Οριστική φορολογική υποχρέωση

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
υπ. αριθμ .....ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ φορ. Έτους 2017	χρεωστικό ποσό: 44194,55 ευρώ προστ. άρθρ 58 :22097,28 ευρώ, ειδικής εισφ. αλληλ.: 8446,28 ευρώ, συνολικό ποσό: 74738,11 ευρώ	χρεωστικό ποσό: 44194,55 ευρώ προστ. άρθρ 58 :22097,28 ευρώ, ειδικής εισφ. αλληλ.: 8446,28 ευρώ συνολικό ποσό: 74738,11 ευρώ
υπ. αριθμ .....ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2016	χρεωστικό ποσό:40109,33 ευρώ, προστ.άρθρ 58 :20054,67 ευρώ, ειδ.εισφ.αλληλ.:7717,94 ευρώ, συνολικό ποσό: 67881,94 ευρώ.	χρεωστικό ποσό:40109,33 ευρώ, προστ.άρθρ 58 :20054,67 ευρώ, ειδ.εισφ.αλληλ.:7717,94 ευρώ, συνολικό ποσό: 67881,94 ευρώ

υπ. αριθμ .....ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2017	χρεωστικό ποσό: 4964,31 ευρώ, προστ.άρθ. 58:2482,16 ευρώ, συνολικό ποσό: 7446,47 ευρώ	χρεωστικό ποσό: 4964,31 ευρώ, προστ.άρθ. 58:2482,16 ευρώ, συνολικό ποσό: 7446,47 ευρώ
υπ. αριθμ .....ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2016	χρεωστικό ποσό:291,24 ευρώ, προστ.άρθ 58:61,62 ευρώ, συνολικό ποσό: 352,86 ευρώ	χρεωστικό ποσό:291,24 ευρώ, προστ.άρθ 58:61,62 ευρώ, συνολικό ποσό: 352,86 ευρώ
υπ.αριθμ .....ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 58Α ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2016	84,00 ευρώ	84,00 ευρώ
υπ.αριθμ .....ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2017	2600,00 ευρώ	2600,00 ευρώ
υπ.αριθμ .....ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2016	2600,00 ευρώ	2600,00 ευρώ
υπ.αριθμ .....ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΑΡ. 8 και 12 Ν 1882/1990, φορολογικού έτους 2017	4608,00 ευρώ	0,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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