



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/12/2019

Αριθμός απόφασης: 2565

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333.....

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ....., κατά της με αρ. /28-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της με αρ. /28-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της με αρ. /28-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, της με αρ. /28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, της με αρ. /28-6-2019

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 1/8/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/28-6-2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **250,00 €** για τη μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ', και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.
2. Με την με αριθμό/28-6-2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**, για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α', και παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.
3. Με την με αριθμό/28-6-2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**, για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α', και παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

4. Με τη με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προέκυψε διαφορά φόρου από την αρχική υποβληθείσα δήλωση.
5. Με την με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς προσδιορίστηκε **πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.301,14 €**.
6. Με την με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς προσδιορίστηκε **πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 4.253,90 €**.
7. Με την με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς προσδιορίστηκε **πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 5.664,61 €**.
8. Με την με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς δεν καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος.
9. Με την με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **3.037,10 €**
10. Με την με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **4.851,21 €**
11. Με την με αριθμό/28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **2.006,40 €**

Με το από 3/1/2019 Υπηρεσιακό Σημείωμα του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογουμένους - Γραφείο ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, ζητήθηκε η εξαίρεση της υπ'αρ.πρωτ...../14-11-2018 ηλεκτρονικής αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 2.950,00 € της προσφεύγουσας, αγρότισσας κανονικού καθεστώτος, λόγω ασυμφωνίας μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων από έτος σε έτος, καθώς και ασυμφωνίας των εκροών των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με τα δηλωθέντα έσοδα στα έντυπα Ε3 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας.

Κατόπιν αυτού, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς εξέδωσε την με αριθμό .../12-02-2019 εντολή μερικού ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της περιόδου 1/1/2017 – 30/9/2018, η οποία εντολή στη συνέχεια τροποποιήθηκε ως εξής: 1^η τροποποίηση με αριθμό .../11-04-2019, λόγω εισαγωγής και δεύτερου

ελεγκτή στην υπόθεση και 2^η τροποποίηση με αριθμό .../2/27-05-2019, λόγω αλλαγής του ελεγχόμενου διαστήματος από 1/1/2017 – 30/9/2018 σε 1/1/2014 - 31/12/2017.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν διαφορές μεταξύ των δεδομένων στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων της επιχείρησης και των δηλωθέντων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2014 – 2017. Περαιτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς προέβη σε έλεγχο των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας στο φορολογικό έτος 2015, ποσού 6.672,19 €. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη, τις εκροές και εισροές της προσφεύγουσας επιχείρησης και τον φόρο που προέκυψε. Παράλληλα καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα πρόστιμα για την υποβολή ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών φορολογικών ετών 2014 και 2015, καθώς και για τη μη ανταπόκρισή της σε αίτημα της φορολογικής αρχής για την προσκόμιση του συνόλου των αρχείων και φορολογικών στοιχείων της επιχείρησής της των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

- Ένσταση ως προς τη διενέργεια ελέγχου προς την επιχείρησή της, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.2859/00, καθώς αυτός επεκτάθηκε και σε άλλες φορολογίες πέραν του ΦΠΑ.
- Υπάρχει απόλυτη συμφωνία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε με αυτές των αντισυμβαλλόμενων.
- Υπάρχει ασυμφωνία στο έτος 2014, διότι, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113 (προφανώς εννοεί την ΠΟΛ1116/2014), τα έσοδα από την γεωργική παραγωγή του 2013 φορολογούνται τεκμαρτά και δεν περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, προς αποφυγή διπλής φορολόγησης.

Σχετικά με την ένσταση της προσφεύγουσας ως προς τη διενέργεια του ελέγχου

Επειδή στο άρθρο 23 (ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ) του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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 στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...»

Επειδή στο άρθρο 34 του Ν.2859/00 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται : «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
 - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
 - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.....».

Επειδή στο άρθρο 1 της ΠΟΛ 1090/2012 «Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες» ορίζεται :

«Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει με την υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν επιθυμεί τη μεταφορά του για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, επιστρέφεται από το δημόσιο, ως εξής:

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού συστήματος TAXISnet.
2. Η υλοποίηση της επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά προτεραιότητα με κριτήριο το χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής.
3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ), μέχρι τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση επιστροφής, πραγματοποιεί ηλεκτρονική επεξεργασία διαθέσιμων στοιχείων, σχετικά με τη συμμόρφωση των υποκείμενων στο φόρο και τη συμφωνία των αιτούμενων προς επιστροφή ποσών με τα δεδομένα των υποβαλλόμενων δηλώσεων, χρησιμοποιώντας μέθοδο ανάλυσης κινδύνου και αποστέλλει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικό αρχείο με αιτήσεις για τις οποίες η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιηθεί κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου.
4. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται:

α) Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΓΠΣ, απολογιστικά.

β) Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου.

γ) Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το σχετικό ΑΦΕΚ εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελέγχων (προσωρινού ή τακτικού).

δ) Οι Δ.Ο.Υ. αποστέλλουν στη Γ.Δ.Φ.Ε. & Ε μέσω της ΓΓΠΣ κατάλογο των περιπτώσεων για τις οποίες κρίθηκε απαραίτητος ο τακτικός έλεγχος με αιτιολόγηση της απόφασης αυτής».

Επειδή στην παράγραφο 2 της ΠΟΛ 1067/2013 ορίζεται : «Προκειμένου για αιτήσεις που με βάση την ανάλυση κινδύνου από τη Γ.Γ.Π.Σ. δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, στην περίπτωση που ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει στοιχεία από τα οποία προκύπτει σοβαρή παραβατική ή άλλη συμπεριφορά, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα του Δημοσίου, καθώς και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου για την περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής ή έχει αρχίσει προσωρινός έλεγχος, δεν πραγματοποιείται άμεσα η επιστροφή, και ενημερώνεται σχετικά η Δ/ση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ΠΟΛ 1090/2012 και 1067/2013, εξέδωσε την με αρ. .../2/17-5-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του από 3/1/2019 Υπηρεσιακού Σημειώματος του Γραφείου ΦΠΑ του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, με το οποίο ζητήθηκε η εξαίρεση της υπ'αρ.πρωτ...../14-11-2018 ηλεκτρονικής αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 2.950,00 € της προσφεύγουσας, λόγω ασυμφωνίας μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων από έτος σε έτος, καθώς και ασυμφωνίας των εκροών των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με τα δηλωθέντα έσοδα στα έντυπα Ε3 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν διαφορές τόσο στα έσοδα – εκροές όσο και στις δαπάνες – εισροές της προσφεύγουσας επιχείρησης με αποτέλεσμα τον επαναπροσδιορισμό του προς επιστροφή ΦΠΑ. Σημειώνεται δε ότι, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή να επεκτείνει το φορολογικό έλεγχο και σε άλλες φορολογίες, όταν από τα ευρήματα ελέγχου κρίνεται ότι επηρεάζονται και άλλα φορολογικά αντικείμενα. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται καμία

πλημμέλεια στη διενέργεια του ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί συμφωνίας των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών με αυτές των αντισυμβαλλόμενων.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, όπως προστέθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 42 του Ν.4223/2013 και ισχύουν από 31/12/2013 και μετά, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου, «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, σύμφωνα με τις από 29/6/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΚΦΔ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προκειμένου να προβεί σε επαληθεύσεις των ακαθάριστων εσόδων των ελεγχόμενων ετών, ζήτησε και έλαβε από την (.....– ΑΦΜ) αντίγραφα των εκκαθαρίσεων, που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα. Στη συνέχεια, από το διασταυρωτικό έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα : α) στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών φορολογικού έτους 2014, δήλωσε τηγια συνολική αξία 10.282,42 €, ενώ η συνολική αξία που δήλωσε η αντισυμβαλλόμενη και η οποία επιβεβαιώθηκε ως προς την ορθότητά της από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία της, ήταν 12.683,50 € και β) στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών φορολογικού έτους 2015, δήλωσε τηγια συνολική αξία 8.534,30€, ενώ η συνολική αξία που δήλωσε η αντισυμβαλλόμενη και η οποία επιβεβαιώθηκε ως προς την ορθότητά της από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία της, ήταν 11.017,74 €.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται

στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου», ενώ **στην παρ. 2** του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου «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 περαιτέρω στην ΠΟΛ.1252/20.11.2015 ορίζεται ότι: « ...ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό της ελλιπούς κατάστασης, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω ΠΟΛ. 1252/2015, παρότι η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει στην περίπτωση υποβολής ελλιπούς κατάστασης, καθώς τα δηλωθέντα, με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ προμηθευτών για το φορολογικό έτος 2014 και 2015 στοιχεία, δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, εν τούτοις από το συνδυασμό των προαναφερόμενων διατάξεων γίνεται σαφές ότι δεν επιβάλλονται κυρώσεις του άρθρου 54 επί ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ, η οποία διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, καθώς αυτές περιορίζονται μόνο στις υποθέσεις Κεφαλαίου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου καταλογισμού των εν λόγω προστίμων έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ασυμφωνίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Επειδή, στην ΠΟΛ 1116/2015 στο κεφάλαιο «Ι. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΤΟΥΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ ΜΕ ΤΟΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ» ορίζεται : «Η παραγωγή του έτους 2013, που έχει φορολογηθεί με τον αντικειμενικό προσδιορισμό του αρ.42 του Ν.2...../1994 (κατ' εφαρμογή της έννοιας του γεωργικού έτους, αρ.40 του Ν.2...../1994), εφόσον πωληθεί και τα σχετικά φορολογικά παραστατικά έχουν εκδοθεί μετά την 01.01.2014, δεν λαμβάνεται υπόψη στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Το ανωτέρω είναι θέμα πραγματικό και υπόκειται στις ελεγκτικές διαδικασίες»,

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση, κατόπιν του με αρ. .../6-6-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, η προσφεύγουσα, με τις με αρ. πρωτ./25-6-2019 έγγραφες επεξηγήσεις προς τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, ισχυρίστηκε ότι στο εισόδημα του έτους 2014, ο έλεγχος, μη ορθά, πρόσθεσε και εισοδήματα του 2013. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού, προσκόμισε στον έλεγχο τη με αρ. πρωτ. .../.../25-6-2019 βεβαίωση της, με την οποία βεβαιώνεται ότι οι εκκαθαρίσεις ... –/2014 και-...../2014 και αξίες 5.784,84 € και 9.426,05 € αντίστοιχα, αφορούν μήλα παραγωγής 2013. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας και δεν έλαβε υπόψη τις ανωτέρω αξίες στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του φορολογικού έτους 2014. Επομένως, ο ανωτέρω προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αλυσιτελώς και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι από 29/6/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επιδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις (ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Δ. εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, με εξαίρεση τις πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 περί ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών ετών 2014 και 2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως ακολούθως :

- 1) Την **ακύρωση** α) της με αρ./28-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και β) της με αρ./28-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου Καστοριάς,
- 2) Την **επικύρωση** α) της με αρ./29-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, β) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, γ) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, δ) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, ε) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, στ) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ζ) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και θ) της με αρ./28-6-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου Καστοριάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Φ.Δ.

Η με αρ./29-6-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου Καστοριάς. Ποσό καταλογισμού : **250,00 €**

Φ.Π.Α.

1) Η με αρ./28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου Καστοριάς. Ποσό καταλογισμού : **0,00 €**

2) Η με αρ./28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου Καστοριάς. **Πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.301,14€.**

3) Η με αρ./28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου Καστοριάς. **Πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 4.253,90€.**

4) Η με αρ./28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου Καστοριάς. **Πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 5.664,61€.**

Εισόδημα

1) Η με αρ./28-6-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου Καστοριάς. Ποσό καταλογισμού : **0,00 €**

2) Η με αρ./**28-6-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου Καστοριάς. Ποσό καταλογισμού : **3.037,10 €**

3) Η με αρ./**28-6-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου Καστοριάς. Ποσό καταλογισμού : **4.851,21 €**

4) Η με αρ./**28-6-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου Καστοριάς. Ποσό καταλογισμού : **2.006,40 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.