



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/6/2020

Αριθμός απόφασης:1089

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νσ-η : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θε-σσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της με αρ./23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ./23-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 2013 και της με αρ./23-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του Ν.4337/2015

φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 5/3/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με τη με αριθμό/23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 1.143,75 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.173,03 €, ήτοι συνολικό ποσό **2.316,78 €**.
2. Με τη με αριθμό/23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 2.361,85 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.180,93€, ήτοι συνολικό ποσό **3.542,78 €**.
3. Με την με αριθμό/23-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **499,76 €** (1.999,02 X 25%) για τη μη ζήτηση, μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση, σε μία τουλάχιστον περίπτωση, φορολογικού στοιχείου για την αγορά εμπορευμάτων συνολικής αξίας 2.458,78 € (καθαράς αξίας 1.999,02 € πλέον Φ.Π.Α. 459,76 €), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015.
4. Με την με αριθμό/23-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.250,00 €** (17.000,00 X 25%) για τη μη ζήτηση, μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση, σε μία τουλάχιστον περίπτωση, φορολογικού στοιχείου για την αγορά εμπορευμάτων συνολικής αξίας 21.080,00 € (καθαράς αξίας 17.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.080,00 €), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./12-7-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «Θαλάσσιες και ακτοπλοϊκές μεταφορές επιβατών» και δευτερεύουσα δραστηριότητα

«Χονδρικό εμπόριο άλλων μηχανημάτων, συσκευών και εξοπλισμού γενικής και ειδικής χρήσης» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ./.../31-12-2012 (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης/8-7-2016) απόφαση παύσης της επαγγελματικής άδειας του πλοίου αναψυχής «.....», ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, στην οποία αναφέρεται το σχετικό με αρ. πρωτ. .../.../. έγγραφο της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων του Υπουργείου Ναυτιλίας. Κατόπιν σύγκρισης του μητρώου παγίων της επιχείρησης και των αποτελεσμάτων ελέγχου που προέκυψαν με την μέθοδο της κλειστής αποθήκης, διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν πωλήσεις παγίων (συσκευές καθαρισμού εξαρτημάτων) χωρίς να υπάρχουν αποθέματα και χωρίς την ύπαρξη παραστατικών αγοράς τους. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2013, η ωφέλεια από την πώληση των παγίων ποσού 2,400,00 € και εμπορεύματα καθαρής αξίας 1.999,02 € καταχωρήθηκαν ως πώληση παγίων, αποκρύπτοντας φορολογητέα έσοδα συνολικού ποσού 4.399,02 € και στο φορολογικό έτος 2014, εμπορεύματα συνολικής καθαρής αξίας 17.000,00 € καταχωρήθηκαν ως πώληση παγίων, αποκρύπτοντας αντίστοιχα φορολογητέα έσοδα. Ακολούθως, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα την παράβαση της μη ζήτησης – λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την αγορά των εμπορευμάτων, επαναπροσδιόρισε δε τα αποτελέσματα των οικείων φορολογικών ετών ως προς τα έσοδα και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι, το 2010 είχε εκδώσει πρωτόκολλο καταστροφής για 900 συσκευές καθαρισμού, τις οποίες είχε τοποθετήσει σε χωριστό αποθηκευτικό χώρο, χωρίς να τις καταστρέψει. Ομοίως, το 2013, είχε εκδοθεί πρωτόκολλο καταστροφής για 199 συσκευές καθαρισμού και αυτός είναι ο λόγος που τα τεμάχια αυτά δεν έχουν καταγραφεί στις συνταχθείσες απογραφές τέλους χρήσης των επόμενων ετών. Στη συνέχεια, κατόπιν υψηλής ζήτησης για μεταχειρισμένες συσκευές, λόγω υψηλού κόστους των καινούριων, πώλησε, εφόσον δεν είχαν καταστραφεί, τις συσκευές αυτές στον προμηθευτή του. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει τα σχετικά πρωτόκολλα καταστροφής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» του Ν.[4093/2012](#), με τις τροποποιήσεις του Ν.[4223/2013](#):

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του [άρθρου 101](#) του Ν. [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του

παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. ...

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. ...

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία....

Άρθρο 4 Τήρηση Απολογαφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

19. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. ...

Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών: ...

δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. ...

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους

10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές....

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Επειδή, σύμφωνα με την από 23/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, έγινε έλεγχος με τη μέθοδο «κλειστής αποθήκης» όπου διαπιστώθηκαν τα εξής : Στο είδος «Συσκευή καθαρισμού μεγάλη», διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2013, βάσει του μητρώου παγίων, των πωλήσεων και της απογραφής τέλους χρήσης, υπήρξε διαφορά ποσότητας 149 τεμαχίων άνευ παραστατικών αγοράς. Ομοίως, στο φορολογικό έτος 2014 υπήρξε διαφορά 431 τεμαχίων του ίδιου είδους άνευ παραστατικών αγοράς και επιπλέον στο είδος «Συσκευές καθαρισμού μεταχειρισμένες» διαφορά 16 τεμαχίων άνευ παραστατικών αγοράς. Ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για τη μη λήψη – μη ζήτηση και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικού παραστατικού για την αγορά των πάγιων/εμπορεύσιμων στοιχείων.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2013, η ωφέλεια από την πώληση των παγίων ποσού 2,400,00 € και εμπορεύματα καθαρής αξίας 1.999,02 € καταχωρήθηκαν ως πώληση παγίων, αποκρύπτοντας φορολογητέα έσοδα συνολικού ποσού 4.399,02 € και στο φορολογικό έτος 2014, εμπορεύματα συνολικής καθαρής αξίας 17.000,00 € καταχωρήθηκαν ως πώληση παγίων, αποκρύπτοντας αντίστοιχα φορολογητέα έσοδα. Ως εκ τούτου επαναπροσδιορίστηκαν από τον έλεγχο τα αποτελέσματα των οικείων ετών και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στο άρθρο 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». Εν προκειμένω, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι τα ανωτέρω πάγια, για τα οποία διαπιστώθηκε η μη λήψη παραστατικού αγοράς, ήταν στην κατοχή του από προγενέστερα έτη, τα οποία είχε αποσύρει για καταστροφή και τα οποία τα πώλησε ως μεταχειρισμένα, προσκομίζει το από 17/9/2010 πρωτόκολλο καταστροφής 900 τεμαχίων συσκευών καθαρισμού εξαρτημάτων και το από 17/10/2013 πρωτόκολλο καταστροφής 149 τεμαχίων συσκευών καθαρισμού εξαρτημάτων μεγάλων και 55 τεμαχίων συσκευών καθαρισμού εξαρτημάτων μικρών. Επί του ισχυρισμού αυτού επισημαίνονται τα εξής :

Σύμφωνα με τις αποφάσεις του Σ.Τ.Ε. 2936/1988 και 3422/1991, νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή αποθεμάτων είναι τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της επιχείρησης πρωτόκολλα καταστροφής, εφόσον ούτε από τον Κ.Β.Σ. ούτε από τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής των αποθεμάτων. Τα καταστραφέντα όμως αγαθά πρέπει να είναι εντελώς άχρηστα, μη επιδεκτικά επισκευής και μη έχοντα αξία διαθέσεως ειδάλλως η επιχείρηση οφείλει να τα συμπεριλάβει στην απογραφή της με την αξία αυτή (Σ.Τ.Ε. 3455/1995).

Σύμφωνα με το έγγραφο 1091898/608/ 0015/11-10-2007 της Διεύθυνσης 15η Βιβλίων & Στοιχείων της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών δίνονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις : «Απαντώντας στο 23963/24-9-2007 έγγραφό σας σχετικά με το θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της **παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.** (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.
2. Περαιτέρω στην παράγραφο 18.1 του άρθρου 18 της 3/1992 εγκυκλίου του Κ.Β.Σ., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού, αναφέρεται ότι οι εγγραφές στα βιβλία του Κώδικα αυτού πρέπει να στηρίζονται: α) σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. σε τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης, κ.λπ., β) σε δημόσια έγγραφα, δηλαδή σε έγγραφα τα οποία συντάσσονται κατά τους νόμιμους τύπους από δημόσιους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία και γ) σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. σε *πρωτόκολλα καταστροφής*, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανώτερης βίας (π.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαγιάς), κ.λπ., τα οποία, ως αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.
3. Με βάση τα όσα προαναφέρονται συνάγεται ότι τα *πρωτόκολλα καταστροφής* που καταρτίζουν οι επιτηδευματίες στην περίπτωση της *καταστροφής* αγαθών (εμπορευμάτων, α' & β' υλών, παγίων, κ.λπ.) συνιστούν νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία του Κ.Β.Σ. Επίσης, συνάγεται ότι η ζημία που προκύπτει από την *καταστροφή* των αγαθών, ως πραγματικό γεγονός, υπάγεται στην

ελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης των διοικητικών δικαστηρίων.

Τέλος, και όσον αφορά τη διαδικασία κατάρτισης των εν λόγω *πρωτοκόλλων*, σας γνωρίζουμε ότι οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ορίζουν κάτι σχετικό, ούτε προβλέπουν τη συμμετοχή υπαλλήλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατά την κατάρτισή τους ή την υποχρέωση γνωστοποίησης της κατάρτισής τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Παρότι δεν ορίζεται σαφώς η υποχρέωση για υποβολή γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. συστήνεται να υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετικό έγγραφο με το οποίο θα καλείται να στείλει υπάλληλο, προκειμένου να ελέγξει τη διαδικασία *καταστροφής*. Και αυτό διότι τα φορολογικά δικαστήρια είχαν κρίνει ότι τα *πρωτόκολλα καταστροφής* αποθεμάτων δεν αποτελούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία της *καταστροφής*, εφόσον δεν ζητήθηκε η παρουσία εκπροσώπου δημόσιας αρχής (Διοικ. Εφετ. Αθηνών 1361/81 Δ.Φ.Ν. 1981 ΣΕΛ. 1102). Η αίτηση για την παρουσία υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. γίνεται προκειμένου να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι σε περίπτωση μη παρουσίας της δημοσίας αρχής δεν υπάρχει υπαιτιότητα του φορολογούμενου. Έτσι, ακόμη και αν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν στείλει υπάλληλο δεδομένου ότι δεν τον δεσμεύει νομική υποχρέωση, υπάρχει αποδεικτικό στοιχείο ότι κλήθηκε δημόσια αρχή σε περίπτωση που δημιουργηθεί αμφισβήτηση από τον φορολογικό έλεγχο για το ύψος και το είδος των αποθεμάτων που καταστράφηκαν. Για την πρόσκληση μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε επιστολόχαρτο της εταιρείας είτε το σχετικό έντυπο των γνωστοποιήσεων Β1».

Επειδή, στις περιπτώσεις καταστροφής αγαθών που έχουν αλλοιωθεί ή έχει λήξει η ημερομηνία διάρκειάς τους κ.λπ., οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν πρωτόκολλο καταστροφής το οποίο, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 2936/1988, αποτελεί και το νόμιμο δικαιολογητικό. Το πρωτόκολλο καταστροφής και τα άλλα δικαιολογητικά στοιχεία που υπάρχουν για την καταστροφή ακατάλληλων ή εν γένει άχρηστων, για οποιοδήποτε λόγο, αγαθών, θα πρέπει να καταχωρείται στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων σε ιδιαίτερη στήλη, διότι όπως ορίζεται στην ΠΟΛ1027/22-2-2005, η αξία των καταστραφέντων ή απολεσθέντων αγαθών που συνιστούν στοιχείο κόστους, δεν λαμβάνεται υπόψη ως κόστος, εφόσον αυτή αποδεικνύεται και δικαιολογείται με νόμιμα δικαιολογητικά και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία (π.χ. πρωτόκολλο καταστροφής και λοιπά έγγραφα που αποδεικνύουν αυτό, όπως Δελτίο Αποστολής προς τον τόπο απόρριψης ή καταστροφής, έγγραφα Δημοσίων Υπηρεσιών κ.λπ.). Εν προκειμένω, ο προσφεύγων προσκομίζει δύο πρωτόκολλα καταστροφής για τα οποία δεν αποδεικνύεται η νομιμότητά τους, καθώς δεν συνοδεύονται από σχετικά παραστατικά (όπως στοιχεία διακίνησης των προϊόντων στο χώρο αποθήκευσής τους, δεδομένου ότι κατά τις ημερομηνίες σύνταξης των πρωτοκόλλων υπήρχε υποχρέωση έκδοσής τους, σχετική αίτηση για παρουσία εκπροσώπου δημόσιας αρχής κλπ.). Περαιτέρω, τα υπό κρίση πρωτόκολλα καταστροφής δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ούτε επιδείχθηκε ο χώρος αποθήκευσής τους. Εξάλλου, με τα πρωτόκολλα καταστροφής που προσκομίζει δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη των ειδών την κρινόμενη

φορολογική περίοδο, αλλά αντίθετα η καταστροφή ειδών που δεν αποδεικνύεται ότι υπήρχαν κατά την υπό κρίση περίοδο και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι κατά τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014 η επιχείρηση του προσφεύγοντα δίχως να καταχωρίσει αγορές, πραγματοποίησε πωλήσεις συσκευών καθαρισμού, περισσότερες από ότι παρουσιάζει ως απόθεμα πριν την πώληση (στην απογραφή της) και οι οποίες καταχωρήθηκαν λανθασμένα στο βιβλίο εσόδων - εξόδων ως πώληση παγίων, διότι η επιχείρηση δεν παρέχει υπηρεσίες καθαρισμού ή άλλες υπηρεσίες παρόμοιας φύσης, ούτε διαθέτει προσωπικό, ώστε να δικαιολογείται τόσο μεγάλος αριθμός παγίων. Επομένως, οι πωλήσεις εμπορευμάτων καταχωρήθηκαν ως πωλήσεις παγίων και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, στα ακαθάριστα έσοδα και ακολούθως στα φορολογητέα κέρδη με αποτέλεσμα την μη πληρωμή φόρου. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/12/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Φ.Α.Σ.

1) Η με αριθμό/23-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Καταλογιζόμενο ποσό : $1.999,02 \times 25\% = 499,76 \text{ €}$

2) Η με αριθμό/23-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Καταλογιζόμενο ποσό : $17.000,00 \times 25\% = 4.250,00 \text{ €}$

Εισόδημα

1) Η με αριθμό/23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Καταλογιζόμενο ποσό : **2.316,78 €**

2) Η με αριθμό/23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Καταλογιζόμενο ποσό : **3.542,78 €**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.