



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1424

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

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), όπως 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 και ισχύει.

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 με αρ. πρωτ. Α.1122/29-5-2020 (ΦΕΚ Β' 2088/2020) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

5. 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».

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στον, επί της οδού, Τ.Κ.και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αρ./31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και της με αρ./..../31-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης

2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Την από 12/2/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.
9. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/1-6-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρίας.
10. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/27-7-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρίας.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με 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 την με αριθμό/31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 53.144,26 €, πλέον πρόσθετου φόρου 54.504,75 €, ήτοι συνολικό ποσό **107.649,01 €**.
2. Με την με αριθμό/...../31-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **81.760,40 €**, διότι καταχώρησε στα βιβλία της ανύπαρκτες δαπάνες, συνολικής αξίας 204.401,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5§8 ζ του Ν.2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αριθ. .../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, τις υπηρεσίες τεχνικού ελέγχου οχημάτων οδικών μεταφορών. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. Πρωτ./2019 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής για διενέργεια ελέγχου στο υποκατάστημα Αθηνών της επιχείρησης, προκειμένου να καταλογισθούν τα οφειλόμενα ποσά για αγορά παραβόλων, αν υπάρχουν, τα οποία αφορούν σε εκπρόθεσμους τεχνικούς ελέγχους οχημάτων, καθώς και διενέργεια ελέγχου, όσον αφορά στην απόδοση ή μη του ποσοστού 10% στη Δ.Ο.Υ., που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2963/2001 και του Ν. 4199/2013.

Με το με αριθ. πρωτ./2019 (αριθ. πρωτ. εισερχ./2019) έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας πιστοποίησε ότι, για την χρήση 2013, επί των πρωτοκόλλων αγοράς παραβόλων που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα και την αφορούν, ορισμένοι αναγραφέντες αριθμοί παραβόλων συνολικής αξίας 228.589,00 €, δεν της ανήκουν και δεν έχουν εισαχθεί, ούτε εξαχθεί από την υπηρεσία. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εγγραφές στα βιβλία της σε λογαριασμό δαπάνης για αγορά παραβόλων χωρίς νόμιμα παραστατικά, δηλαδή καταχώρισε ανύπαρκτες δαπάνες, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 β Ν. 4337/2015. Ως προς το εισόδημα, βάσει των σχετικών διατάξεων του ν. 2238/1994, με τις οποίες ορίζονται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης των εκπιπτόμενων δαπανών, μεταξύ των οποίων είναι η νομιμότητα των δικαιολογητικών, ο έλεγχος πρόσθεσε το ανωτέρω ποσό ως λογιστική διαφορά και επαναπροσδιόρισε τα κέρδη της κρινόμενης χρήσης.

Στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία το με αριθ. .../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - κλήση προς ακρόαση, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημά της, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη, ο έλεγχος περιόρισε το ποσό των παραβόλων, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες, στις 204.401,00 €. Ακολούθως, εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης των Δελτίων Τεχνικού Ελέγχου (ΔΤΕ) που εξέδωσε, λόγω παραγραφής. Εσφαλμένα της αποδίδεται η παράβαση της μη απόδοσης στο δημόσιο μέσω αγοράς εντύπων παραβόλων, καθώς εκ του νόμου είχε παρέλθει ο απαιτούμενος χρόνος διατήρησής τους.
2. Κρίσιμο στοιχείο για το φορολογικό έλεγχο και τις απαιτούμενες διασταυρώσεις είναι τα πρωτόκολλα αγοράς παραβόλων και όχι το σώμα των παραβόλων, όπως αναφέρει και η ΠΟΛ.1185/2.6.1997. Όπως προκύπτει από τα Διπλότυπα Είσπραξης, ο αντίστοιχος φόρος επί της αγοράς παραβόλων, έχει πληρωθεί.
3. Δεν έγιναν οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για να κριθεί η δήθεν αποδιδόμενη παράβαση.
4. Η δήλωση της χρήσης 2013 δεν είναι ανακριβής.
5. Οι δαπάνες είναι νόμιμες και υπαρκτές
6. Ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση, αφενός δεν αναφέρει τις συγκεκριμένες διατάξεις από τις οποίες προέκυψε ότι η εταιρία δεν τήρησε τις απαιτούμενες κατά το νόμο προϋποθέσεις και αφετέρου, δεν αναφέρει ούτε καν ποιες είναι οι προϋποθέσεις αυτές και σε τι ενέργειες προέβη ο έλεγχος για να ελέγξει αν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις αυτές.
7. Αόριστα και αυθαίρετα ο έλεγχος κατέληξε στο ποσό της διαφοράς των 204.401,00 €.

8. Με το συμπληρωματικό υπόμνημά της, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης των παραβόλων και προς επίρρωση προσκομίζει την με αρ. ΔΕΛ Ζ ΕΞ 2020/5-5-2020 απάντηση της Διεύθυνσης Ελέγχων – Τμήμα Ζ' της ΑΑΔΕ επί της με αρ. πρωτ. /27-2-2020 αίτησής της. Περαιτέρω, προσκομίζει την με αρ. πρωτ. ΕΞ 2020/7-2-2020 απάντηση του Β' Τμήματος – Λειτουργικής Μέριμνας & Διαχείρισης Υλικών της Δ/ση Λειτουργίας Οριζόντιων Συστημάτων, Εκτυπώσεων, Λειτουργικής Υποστήριξης του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης επί του με αρ. πρωτ. ΕΙ/31-1-2020 αιτήματος της προσφεύγουσας για αποστολή στοιχείων σχετικά με τις Δ.Ο.Υ., στις οποίες έχουν αποσταλεί τα υπό κρίση παράβολα.

9. Με το συμπληρωματικό υπόμνημά της με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/27-7-2020, το οποίο κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/4-6-2020 αιτήματος μας, προσκόμισε φωτοαντίγραφα επιταγών, οι οποίες εκδόθηκαν εντός του υπό κρίση έτους σε διαταγή Δημοσίου. Επισημαίνει δε, ότι κατά την κρινόμενη περίοδο δεν υφίστατο υποχρέωση για άμεση καταβολή του Φ.Π.Α. της προμήθειας των κινητών παραβόλων κατά την αγορά αυτών. Για λόγους διευκόλυνσης και προς αποφυγή της χρονοβόρας διαδικασίας, συγκέντρωνε επαρκή αριθμό αγοράς παραβόλων και προέβαινε στην καταβολή του Φ.Π.Α. της προμήθειας αυτών μέσω συγκεντρωτικών πρωτοκόλλων αγοράς, τα οποία κατέθετε στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης των Δελτίων Τεχνικού Ελέγχου (ΔΤΕ) που εξέδωσε, λόγω παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, ο έλεγχος απέστειλε πρόσκληση του άρθρου 14 ν. 4174/2013 στην εταιρία για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), των πρωτοκόλλων αγοράς παραβόλων, των Διπλοτύπων Είσπραξης Φ.Π.Α. προμήθειας παραβόλων και τα αποσταλέντα αρχεία προς το Υπουργείο Συγκοινωνιών όπως προβλέπεται για τα ΙΚΤΕΟ και αφορούν στην ανά τρίμηνο απόδοση του 10% (και από 11/10/2013 με 1€ ανά έλεγχο), καθώς και την καταβολή του αυξημένου τέλους για τους εκπρόθεσμους ελέγχους των χρήσεων 2008 - 2013. Δεν ζητήθηκε από τον έλεγχο η προσκόμιση των Δελτίων Τεχνικού Ελέγχου και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Ν.1350/1983 ορίζεται :

«4. Ανεξάρτητα από την επιβολή του προστίμου, σύμφωνα με τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 86 του Κ.Ο.Κ. [ν. 2696/1999, (ΦΕΚ 57 Α΄)], όποιος προσκομίζει εκπρόθεσμα σε Κ.Τ.Ε.Ο. το όχημα του για αρχικό ή επαναληπτικό έλεγχο, επιπλέον από το προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις τέλος διενέργειας του ελέγχου, υπόκειται και στην καταβολή πρόσθετου ειδικού τέλους. Το

πρόσθετο αυτό τέλος δεν υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), αποτελεί έσοδο του Δημοσίου και ισούται:

α. Με το πενήντα τοις εκατό (50%) του καταβαλλόμενου για την κατηγορία του οχήματος τέλους διενέργειας αρχικού ελέγχου, όταν το όχημα προσκομίζεται εκπρόθεσμα για αρχικό έλεγχο, μέχρι τριάντα (30) ημερολογιακές ημέρες.

β. Με το εκατό τοις εκατό (100%) του καταβαλλόμενου για την κατηγορία του οχήματος τέλους διενέργειας αρχικού ελέγχου, όταν το όχημα προσκομίζεται εκπρόθεσμα για αρχικό έλεγχο, πέραν των τριάντα (30) ημερών και μέχρι των έξι (6) μηνών.

γ. Με το διακόσια τοις εκατό (200%) του καταβαλλόμενου για την κατηγορία του οχήματος τέλους διενέργειας αρχικού ελέγχου, όταν το όχημα προσκομίζεται εκπρόθεσμα για αρχικό έλεγχο, πέραν των έξι (6) μηνών.

δ. Με το εκατό τοις εκατό (100%) του καταβαλλόμενου για την κατηγορία του οχήματος τέλους διενέργειας επαναληπτικού ελέγχου, όταν το όχημα προσκομίζεται εκπρόθεσμα για επαναληπτικό έλεγχο.

ε. Με το πενήντα τοις εκατό (50%) του καταβαλλόμενου για την κατηγορία του οχήματος τέλους διενέργειας αρχικού ελέγχου, μετά την παρέλευση του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο το όχημα υποχρεούται να υποβληθεί αντί του επαναληπτικού ελέγχου σε αρχικό έλεγχο και προσκομίζεται εκπρόθεσμα μέχρι τους έξι (6) μήνες.

στ. Με το εκατό τοις εκατό (100%) του καταβαλλόμενου για την κατηγορία του οχήματος τέλους διενέργειας αρχικού ελέγχου, μετά την παρέλευση του χρονικού διαστήματος όπου το όχημα υποχρεούται να υποβληθεί αντί του επαναληπτικού ελέγχου σε αρχικό έλεγχο και προσκομίζεται εκπρόθεσμα πέραν των έξι (6) μηνών και μέχρι των δώδεκα (12) μηνών.

ζ. Με το διακόσια τοις εκατό (200%) του καταβαλλόμενου για την κατηγορία του οχήματος τέλους διενέργειας αρχικού ελέγχου, μετά την παρέλευση του χρονικού διαστήματος όπου το όχημα υποχρεούται να υποβληθεί αντί του επαναληπτικού ελέγχου σε αρχικό έλεγχο και προσκομίζεται εκπρόθεσμα πέραν των δώδεκα (12) μηνών.

η. Τα κατά τα ανωτέρω προκύπτοντα ποσά στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα. Η διάταξη αυτή τίθεται σε ισχύ εντός έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του αρθρ. 5 του ν.1350/1983, καθώς και την Κ.Υ.Α. Φ2/57216/7383/2002 - ΦΕΚ 1323/Β/10-10-2002, ειδικά για τα αυτοκίνητα που προσέρχονται εκπρόθεσμα για τεχνικό έλεγχο, αυτός μπορεί να διενεργείται από ιδιωτικά Κ.Τ.Ε.Ο., εφόσον προσκομισθεί αποδεικτικό είσπραξης Δημοσίου Ταμείου από το οποίο θα προκύπτει ότι έχει καταβληθεί το αντίστοιχο αυξημένο ειδικό τέλος, υπολογιζόμενο επί του ισχύοντος ειδικού τέλους που καταβάλλεται στα δημόσια Κ.Τ.Ε.Ο. για την κατηγορία του οχήματος και το είδος του ελέγχου.

Επειδή στην Α.Υ.Ο. 105933015367/0016/ΠΟΛ. 1185/2.6.1997, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ1153/2004 και ισχύει, ορίζεται :

«Άρθρο 1 Άδεια πώλησης εντύπων παραβόλων

1. Επιτρέπεται, μετά από ειδική άδεια, η διάθεση των ειδικών εντύπων παραβόλων (πλην των εντύπων παραβόλων Φ.Π.Α.), που εκδίδονται για την είσπραξη ορισμένων δημοσίων εσόδων, από νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και από ιδιώτες (φυσικά πρόσωπα).
2. Ειδική άδεια χορηγείται, ύστερα από σχετική αίτηση που υποβάλλει ο ενδιαφερόμενος, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδια για τη φορολογία του και ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της.

Άρθρο 2 Προϋποθέσεις χορήγησης

Προκειμένου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να χορηγήσει την άδεια, λαμβάνει υπόψη:

- Την αίτηση του ενδιαφερόμενου.
- Την ανάγκη εξυπηρέτησης του κοινού.
- Τη θέση από την οποία θα γίνεται η πώληση, η οποία θα πρέπει να βρίσκεται μακριά από Δ.Ο.Υ. και πλησίον σε υπηρεσία, στην οποία απαιτείται η κατάθεση παραβόλων.
- Τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 9 της παρούσας.

Άρθρο 3 Υποχρεώσεις των πωλητών

1. Όσοι πάρουν άδεια πώλησης ειδικών εντύπων παραβόλων, υποχρεούνται να προμηθεύονται όλη την ποσότητα των καταναλισκομένων παραβόλων από τη Δ.Ο.Υ. που τους χορήγησε την άδεια και να τα πωλούν στο κοινό, στη θέση και με την τιμή που αναγράφεται στη σχετική ειδική άδεια, απαγορευμένης της πώλησης δι' άλλου τρίτου προσώπου ή μεταβίβασης ποσότητας παραβόλων σε άλλο πρόσωπο, για πώληση.
2. Η ειδική άδεια πώλησης παραβόλων πρέπει να τοποθετείται στο εμφανέστερο σημείο της θέσης από όπου πωλούνται, ώστε να γίνεται αμέσως ορατή από τους αγοραστές.
3. Οι πωλούντες ειδικά έντυπα παράβολα, υποχρεούνται να εφοδιάζονται τακτικά με ικανή ποσότητα αυτών για την εξυπηρέτηση των πολιτών και να χορηγούν στους αγοραστές μέχρι τρία (3) τεμάχια για τη συμπλήρωση της ζητούμενης αξίας.

Άρθρο 4 Ποσοστό προμήθειας και ΦΠΑ

1. Η πώληση των παραβόλων γίνεται με προμήθεια 7% επί της ονομαστικής τιμής των εντύπων και όχι και επί των συνεισπραττομένων, η οποία καταβάλλεται από τους αγοραστές.
2. Στο ποσοστό της προμήθειας εμπεριέχεται ο ΦΠΑ 18%, ο οποίος καταβάλλεται, από τον πωλητή, στη Δ.Ο.Υ. ταυτόχρονα με την προμήθεια των ειδικών εντύπων παραβόλων, με την έκδοση «οίκοθεν» διπλοτύπου είσπραξης τύπου Α'.
3. Με την καταβολή του ΦΠΑ, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εξαντλείται κάθε άλλη υποχρέωση που απορρέει από τις διατάξεις του Ν. 1642/1986 «περί ΦΠΑ».

Άρθρο 5 Πρωτόκολλο αγοράς εντύπων παραβόλων

1. Κατά την παραλαβή των εντύπων παραβόλων συντάσσεται, από τη Δ.Ο.Υ. «Πρωτόκολλο Αγοράς» εις διπλούν, το οποίο υπογράφεται από τον πωλητή, το διαχειριστή και τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
2. Επί του Πρωτοκόλλου Αγοράς αναγράφονται:
 - α). Ο αριθμός πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. και η ημερομηνία συναλλαγής.

β). Ο τίτλος της Δ.Ο.Υ., ο ΑΦΜ, η διεύθυνση και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του προσώπου, που κατέχει την άδεια της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας.

γ). Το είδος του εντύπου παραβόλου, το πλήθος των παραλαμβανομένων παραβόλων κατά κλάση, οι αριθμοί τους, τα ποσά αγοράς και πώλησής τους, η προκύπτουσα προμήθεια, καθώς και το ποσό του ΦΠΑ, που εμπεριέχεται στην προμήθεια.

δ). Ο αριθμός του διπλοτύπου είσπραξης, με το οποίο έγινε η κατάθεση του ποσού του αναλογούντος ΦΠΑ.

3. Το μεν πρωτότυπο του Πρωτοκόλλου Αγοράς παραδίδεται στον πωλητή και χρησιμοποιείται σαν παραστατικό για την ενημέρωση των βιβλίων του, το δε αντίγραφο φυλάσσεται σε ειδικό φάκελο στο αρχείο του τμήματος Φορολογίας Εισοδήματος της ΔΟΥ ως στοιχείο διασταύρωσης σε μελλοντικό έλεγχο.

Άρθρο 6 Τήρηση βιβλίων - Έκδοση Φορολογικών Στοιχείων

1. Οι πωλητές παραβόλων εντάσσονται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992](#) (ΦΕΚ 84 Α'). Ειδικά για τους εκμεταλλευτές περιπτέρου, η πώληση παραβόλων δε θεωρείται κλάδος πώλησης άλλων αγαθών.

2. Για τη διάθεση των παραβόλων, από τους πωλητές αυτών στο κοινό δεν εκδίδονται φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα για τη διάθεση των παραβόλων σε άλλον επιτηδευματία και στα πρόσωπα των [παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.](#) (Π.Δ. 186/1992) εκδίδεται Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.](#) ή Απόδειξη παροχής Υπηρεσιών που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ίδιου Κώδικα, στο οποίο αναγράφεται διακεκριμένα η συνολική καθαρή αξία, των πωλουμένων παραβόλων, η συνολική καθαρή αξία της προμήθειας και το ποσόν του αναλογούντος Φ.Π.Α. της προμήθειας, ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής αφαίρεσης [από τη συνολική προμήθεια του 7%].

Το εν λόγω στοιχείο Παροχής Υπηρεσιών δεν αποτελεί δικαιολογητικό εσόδων για τους πωλητές παραβόλων. Το έσοδο - προμήθεια του πωλητή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία, με βάση το «Πρωτόκολλο Αγοράς», που συντάσσεται κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο άρθρο. Το ανωτέρω στοιχείο Παροχής Υπηρεσιών αποτελεί δικαιολογητικό εξόδου για το λήπτη, ο οποίος ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.. σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 30 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#) (Ν. 2859/2000)»

3. Για τις επιστροφές, οι οποίες αναφέρονται στις προαναφερόμενες συναλλαγές, η ενημέρωση των βιβλίων με την αναλογούσα προμήθεια επί των επιστρεφόμενων παραβόλων, γίνεται με το εκδιδόμενο, σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας, «Πρωτόκολλο Επιστροφής».

Άρθρο 7 Κυρώσεις - Πρόστιμα

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις της απόφασης αυτής, τιμωρείται, για κάθε είδος παράβασης, με πρόστιμο που κυμαίνεται από πενήντα χιλιάδες (50.000) μέχρι και τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

2. Ειδικά, για τους παραβάτες των διατάξεων του άρθρου 6 της παρούσας, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των [άρθρων 32 και 33 του Π.Δ. 186/92](#) (Κ.Β.Σ.).

Άρθρο 8 Επιβολή Προστίμου

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου ή Ν.Π.Ι.Δ.
2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται γι' αυτή. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες της μιας παραβάσεις της απόφασης αυτής, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.
3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., που χορήγησε την ειδική άδεια πώλησης των εντύπων παραβόλων.
4. Για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Ν. 2238/94, όπως ισχύουν κάθε φορά.
5. Ειδικά, για τις περιπτώσεις προστίμων της παρ. 2 του άρθρου 7 της παρούσας ισχύουν τα οριζόμενα στο [άρθρο 34 του Π.Δ. 186/1992](#) (ΚΒΣ).

Άρθρο 9 Δικαιώματα του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και οι υπάλληλοι που ορίζονται απ' αυτόν δικαιούνται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να ενεργούν έλεγχο για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας.
2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με απόφασή του, ανακαλεί την ειδική άδεια διάθεσης εντύπων παραβόλων του Δημοσίου, από τα πρόσωπα που έχουν υποστεί τις κυρώσεις του άρθρου 7 της απόφασης αυτής.
3. Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου χάνουν το δικαίωμα απόκτησης τέτοιας άδειας στο μέλλον.

Άρθρο 10 Επιστροφή παραβόλων

1. Σε περίπτωση ανάκλησης της άδειας πώλησης ή διακοπής της δραστηριότητας, τα ειδικά έντυπα παράβολα που βρίσκονται στην κατοχή του πωλητή, προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και παραδίδονται σ' αυτή με "Πρωτόκολλο Επιστροφής", το οποίο συντάσσεται εις διπλούν και περιέχει τα ίδια στοιχεία με το "Πρωτόκολλο Αγοράς".
2. Το μεν πρωτότυπο του "Πρωτοκόλλου Επιστροφής" παραδίδεται στον πωλητή και χρησιμοποιείται σαν παραστατικό για την ενημέρωση των βιβλίων του, το δε αντίγραφο συσχετίζεται με τα αντίστοιχα "Πρωτόκολλα Αγοράς" και φυλάσσεται στο σχετικό φάκελο, που τηρείται στο αρχείο του τμήματος Φορολογίας της Δ.Ο.Υ.
3. Μετά τη σύνταξη του "Πρωτοκόλλου Επιστροφής", η Δ.Ο.Υ. επιστρέφει το ποσό που αντιστοιχεί στην αξία αγοράς τους, σύμφωνα με τα ισχύοντα για την επιστροφή μη χρησιμοποιηθέντων παραβόλων και ειδικότερα:

- Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ακυρώνει όλα τα προς επιστροφή παράβολα, αφού αναγράψει στο σώμα τους τη λέξη "ΑΚΥΡΟ" και θέσει την υπογραφή του, την υπηρεσιακή και ατομική του σφραγίδα.

- Στη συνέχεια υπογράφει την "ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ" σε ένα παράβολο από κάθε κλάση (όπου ο δικαιούχος έχει συμπληρώσει τα στοιχεία του), αναγράφοντας σ' αυτό τους αριθμούς και των υπολοίπων, προς επιστροφή, παραβόλων της ίδιας κλάσης, τα οποία και επισυνάπτονται σ' αυτό.

4. Η επιστροφή του Φ.Π.Α. της προμήθειας των επιστρεφόμενων παραβόλων θα γίνεται με την έκδοση Α.Φ.Ε.Κ., σύμφωνα με τα στοιχεία του "Πρωτοκόλλου Επιστροφής".

Άρθρο 11

Η παρούσα να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 31/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, από τα προσκομισθέντα και τις επαληθεύσεις του ελέγχου από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. προκύπτουν τα εξής:

α. Για την χρήση 2013 η προσφεύγουσα, εμφανίζει 11.420 εκπρόθεσμους ελέγχους για τεχνικό έλεγχο που υπόκεινται σε επαυξημένο τέλος ύψους 470.976,00 €.

β. Σύμφωνα με τα τηρηθέντα βιβλία και τους αποσταλέντες Πίνακες ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ προς το Υπ. Μεταφορών, η προσφεύγουσα εμφανίζει συνολικές αναλώσεις-εισπράξεις Παραβόλων ποσού 470.976,00 €.

γ. Σύμφωνα με τα τηρηθέντα βιβλία και τα προσκομισθέντα Πρωτόκολλα Αγοράς Παραβόλων - Διπλοτύπων απόδοσης Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα δηλώνει συνολικές αγορές Παραβόλων ύψους 675.377,00 €.

δ. Η προσφεύγουσα μετά την 2η πρόσκληση του ελέγχου για την πιστοποίηση της αγοράς των παραβόλων, προσκόμισε τα πρωτότυπα Πρωτόκολλα Αγοράς Παραβόλων και τα πρωτότυπα Διπλότυπα Είσπραξης τύπου Α' για το Φ.Π.Α., καθώς και αντίγραφα των βιβλίων της (αθεώρητα βάσει Κ.Φ.Α.Σ.). Οι αγορές των παραβόλων όμως δεν μπορούν να πιστοποιηθούν από τα προσκομισθέντα Πρωτόκολλα Αγοράς, αφού παρουσιάζουν αλλοιώσεις και αναντιστοιχίες στους πίνακες που εμπεριέχουν, με αποτέλεσμα ο έλεγχος ζήτησε πληροφορίες αποστέλλοντας πληροφοριακά δελτία στις τρεις Δ.Ο.Υ. (Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών – νυν Α' Αθηνών, Καλλιθέας και Φ.Α.Ε. Αθηνών) που συνέταξαν και υπέγραψαν τα ανωτέρω προσκομιζόμενα.

Με το υπ. αριθμό πρωτοκ./16-10-2019 έγγραφό της η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας απάντησε πως για τη χρήση 2013 επί των Πρωτοκόλλων Αγοράς Παραβόλων που την αφορούν, ορισμένοι αναγραφέντες αριθμοί παραβόλων δεν της ανήκουν και δεν έχουν ούτε εισαχθεί ούτε εξαχθεί από την υπηρεσία και άρα δεν πώλησε παράβολα προς την προσφεύγουσα αξίας 228.589,00€.

Επειδή από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι ο έλεγχος προέβη σε διασταυρωτικό έλεγχο, καθώς ζήτησε πληροφορίες από τις τρεις Δ.Ο.Υ. (ΣΤ' Αθηνών-πλέον Α' Αθηνών, Καλλιθέας και Φ.Α.Ε. Αθηνών) αποστέλλοντας τα Πρωτόκολλα Αγοράς Παραβόλων με όλους τους αναγραφόμενους αριθμούς παραβόλων που η προσφεύγουσα προσκόμισε. Οι δύο εκ των ανωτέρω Δ.Ο.Υ. απάντη-

σαν στα πληροφοριακά δελτία του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η μεν Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας διασταυρώνοντας με τους αριθμούς παραβόλων που εισήχθησαν στην υπηρεσία της και η δε Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών με την αποστολή των αντιγράφων Πρωτοκόλλων Αγοράς που διατηρούσε στο αρχείο της, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1185/97. Ως εκ τούτου, οι απαντήσεις των ανωτέρω Δ.Ο.Υ. αναφέρονται σε άμεσο συσχετισμό ΑΦΜ -παραβόλων και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε ζητήθηκαν πληροφορίες από τις υπόλοιπες Δ.Ο.Υ. του Ν. Αττικής προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα από τον έλεγχο. Σύμφωνα με την από την από 31/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, ζητήθηκαν πληροφορίες και από τις υπόλοιπες Δ.Ο.Υ. του Ν. Αττικής (Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, Νίκαιας κλπ), οι οποίες απάντησαν ότι ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΕΚΔΟΘΕΙ ΟΙΚΟΘΕΝ ΠΑΡΑΒΟΛΑ και ΔΙΠΛΟΤΥΠΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΥΠΟΥ Α' (Φ.Π.Α.) προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει Πρωτόκολλα Αγοράς Παραβόλων και Διπλότυπα Είσπραξης Τύπου Α' απόδοσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., τα οποία να έχουν εκδοθεί από άλλες Δ.Ο.Υ. πέραν των ανωτέρω τριών και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη στην διενέργεια μη απαιτούμενων επαληθεύσεων. Εν προκειμένω, ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει ενδεικτικά για κάθε κλάση και σειρά παραβόλων που δεν αναγνωρίζουν οι Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και Φ.Α.Ε. Αθηνών τα αντίστοιχα έντυπα παράβολα από το αρχείο της, προκειμένου να πιστοποιηθεί η αγορά των επίδικων παραβόλων. Ωστόσο, η προσφεύγουσα προσκόμισε κατά την 23/12/2019 όλο το αρχείο της που αποτελείτο από 15 κούτες, στις οποίες δεν αναγραφόταν επ' αυτών λίστες με τα περιεχόμενα νούμερα παραβόλων και χωρίς να είναι εφικτό να υποδείξει που έχει τοποθετήσει τα συγκεκριμένα παράβολα. Ο έλεγχος ωστόσο ενδεικτικά αναζήτησε παράβολα με αριθμούς που δεν αναγνωρίζουν οι δύο ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και δεν κατέστη εφικτό, εκτός του με αριθ. .../2013 Διπλοτύπου, όπου διενεργήθηκαν και οι απαιτούμενες διορθώσεις. Τα διπλότυπα για τα οποία δεν αναγνωρίζονται τα υπό κρίση παράβολα, είναι τα εξής :

2013	ΔΙΠΛΟΤΥΠΟ	ΦΠΑ	ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΔΗΛΩΘΗΚΑΝ ΩΣ ΑΓΟΡΑ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΓΟΡΑΣΤΗΚΑΝ (σύμφωνα με απάντηση Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας)
1.	.../6-2-2013	563,78	43.071,00	43.071,00
2.	/11-2-2013	332,73	25.420,00	15.140,00
3.	/22-2-2013	352,93	26.963,00	26.963,00
4.	/4-3-2013	247,78	18.930,00	10.465,00

5.	/20-3-2013	265,26	20.265,00	5.200,00
6.	/20-5-2013	173,44	13.250,00	13.250,00
7.	/12-6-2013	233,78	17.860,00	8.100,00
8.	/6-8-2013	322,78	24.660,00	13.100,00
9.	/11-9-2013	407,08	31.100,00	14.400,00
10	/11-9-2013	325,36	24.857,00	15.900,00
11	/23-10-2013	293,07	22.390,00	7.500,00
12	/12-11-2013	486,27	37.150,00	6.000,00
13	/19-11-2013	629,60	48.100,00	20.000,00
14	/19-11-2013	310,22	23.700,00	6.000,00
15	/10-12-2013	637,19	48.680,00	23.500,00
ΣΥΝΟΛΟ				228.589,00 €

Κατόπιν του με αριθ. πρωτ./2019 υπομνήματος της προσφεύγουσας επί του με αρ. ../2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου - κλήσης προς ακρόαση, ο έλεγχος προέβη σε σχετική διόρθωση στη γραμμή με α/α 5 του ανωτέρω πίνακα, τροποποιώντας το ποσό των 43.071,00 € στο ορθό 18.883,00 €, με αποτέλεσμα το σύνολο των μη αγορασθέντων Παραβόλων βάσει ελέγχου να προσδιοριστεί στο ποσό των **204.401,00 €**.

Επειδή με το συμπληρωματικό υπόμνημά της, η προσφεύγουσα προσκομίζει την με αρ. πρωτ. ΕΞ 2020/7-2-2020 απάντηση του Β' Τμήματος – Λειτουργικής Μέρимνας & Διαχείρισης Υλικών της Δ/σης Λειτουργίας Οριζόντιων Συστημάτων, Εκτυπώσεων, Λειτουργικής Υποστήριξης του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης επί του με αρ. πρωτ..... ΕΙ/31-1-2020 αιτήματός της για αποστολή στοιχείων σχετικά με τις Δ.Ο.Υ., στις οποίες έχουν αποσταλεί τα υπό κρίση παράβολα. Από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτει ότι τα υπό κρίση παράβολα απεστάλησαν σε διάφορες Δ.Ο.Υ. του νομού Αττικής, όπως αναλύεται στο συνημμένο πίνακα του ανωτέρω εγγράφου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ1064/2017 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 3 Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής 1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις

του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή στο πλαίσιο επανεξέτασης και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/4-6-2020 έγγραφο για να αποσταλούν στοιχεία πληρωμών των υπό κρίση παραβόλων που πραγματοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, ήτοι τραπεζικές επιταγές, λογαριασμούς όψεως της εταιρίας και οτιδήποτε σχετικό που να αποδεικνύει την καταβολή και αγορά τους από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ.. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/27-7-2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της, με το οποίο προσκόμισε φωτοαντίγραφα επιταγών, οι οποίες εκδόθηκαν εντός του υπό κρίση έτους σε διαταγή Δημοσίου, συνολικής αξίας 592.438,80 €, χωρίς όμως να συσχετισθούν με τα υπό κρίση πρωτόκολλα αγοράς παραβόλων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και συγκεκριμένα:

1. Την από 31/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογία εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης,
2. τον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας,
3. την με αρ. πρωτ. /16-12-2019 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας προς αίτημα της προσφεύγουσας, με την οποία της απεστάλησαν φωτοαντίγραφα των Δελτίων Εξαγωγής παραβόλων Δημοσίου της ΔΕΔΕΑΔ προς τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας,
4. την με αρ. πρωτ. ΕΞ 2020/7-2-2020 απάντηση του Β' Τμήματος – Λειτουργικής Μέρимνας & Διαχείρισης Υλικών της Δ/σης Λειτουργίας Οριζόντιων Συστημάτων, Εκτυπώσεων, Λειτουργικής

Υποστήριξης του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης επί του με αρ. πρωτ..... ΕΙ/31-1-2020 αιτήματος της προσφεύγουσας για αποστολή στοιχείων σχετικά με τις Δ.Ο.Υ., στις οποίες έχουν αποσταλεί τα υπό κρίση παράβολα,

προκύπτουν τα εξής :

Διπλότυπο Είσπραξης .../06.02.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, εκτός από τους αριθμούς παραβόλων - κλάσης 30 € και - κλάσης 20 €, τα οποία περιλαμβάνονται στα Δελτία εξαγωγής παραβόλων Δημοσίου της ΔΕΔΕΑΔ προς τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 40 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου (όμορη Δ.Ο.Υ. και ήδη συγχωνευμένη από τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας). Ως εκ τούτου, γίνονται δεκτά τα ανωτέρω συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς παραβόλων, εκτός των υπ' αριθμ. Παραβόλων - κλάσης 10€ διότι αναγράφονται και επί του Πρωτοκόλλου Αγοράς Παραβόλων του διπλοτύπου/11.02.2013. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 1.590,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/11.02.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, εκτός από τους αριθμούς παραβόλων - κλάσης 20 € και - κλάσης 10 €, τα οποία περιλαμβάνονται στα Δελτία εξαγωγής παραβόλων Δημοσίου της ΔΕΔΕΑΔ προς τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης τα υπ' αριθμ. - παράβολα δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ν. Φιλαδέλφειας. Ως εκ τούτου, γίνονται δεκτά τα ανωτέρω συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς παραβόλων, εκτός των υπ' αριθμ. παραβόλων - κλάσης 3 €, διότι αναγράφονται και επί Πρωτοκόλλου Αγοράς Παραβόλων του διπλοτύπου/22.02.2013. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 75,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/22.02.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας εκτός από τα υπ' αριθμ.- παράβολα Δημοσίου κλάσης 20 €, τα οποία διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου και τα υπ' αριθμ..... - παράβολα Δημοσίου κλάσης 40 € που διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου. Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 10 € περιλαμβάνονται και επί Πρωτοκόλλου Αγοράς Παραβόλων του διπλοτύπου/13-2-2013. Τέλος, τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 5 € δεν ανεβρέθηκαν σε καμία από τις προσκομιζόμενες καταστάσεις (της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και της ΔΕΔΕΑΔ), ενώ τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 30 € αναγράφονται δύο φορές στο ίδιο διπλότυπο. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 3.645,00€.

Διπλότυπο Είσπραξης/04.03.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ

χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το σύνολο της αξίας των συνημμένων πρωτοκόλλων αγοράς παραβόλων ποσού 10.465,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/20.03.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, εκτός από τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 5 € και τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 10 €, τα οποία δεν ανεβρέθηκαν σε καμία από τις προσκομιζόμενες καταστάσεις (της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και της ΔΕΔΕΑΔ). Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 10€ και - παράβολα Δημοσίου κλάσης 20 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 125,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/20.05.2013: Το συνημμένο πρωτόκολλο αγοράς παραβόλων επισυνάπτεται όμοια και στο με αρ./28-4-2013 διπλότυπο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται και το ποσό των μη αγορασθέντων παραβόλων βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στα 13.250,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/12.06.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, εκτός από τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 €, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 €, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 40 € και τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 20 €, τα οποία διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου. Τα υπ' αριθμ. - κλάσης 10 €, περιλαμβάνονται και επί Πρωτοκόλλου Αγοράς Παραβόλων του διπλοτύπου/11-9-2013. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 500,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/06.08.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών και τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 20 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου. Δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το σύνολο της αξίας του συνημμένου πρωτοκόλλου αγοράς παραβόλων, ποσού 13.100,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/11.09.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης τα υπ' αριθμ. - και - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου (όμορη Δ.Ο.Υ. και ήδη συγχωνευμένη από τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας). Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτό το συνημμένο πρωτόκολλο αγοράς Παραβόλων, εκτός των υπ' αριθμ. παραβόλων - κλάσης 10

€, διότι αναγράφονται δύο φορές στο ίδιο Πρωτόκολλο Αγοράς Παραβόλων. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 1.000,00€.

Διπλότυπο Είσπραξης/11.09.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου. Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτό το συνημμένο πρωτόκολλο αγοράς παραβόλων, εκτός των υπ' αριθμ. παραβόλων - κλάσης 10 € διότι περιλαμβάνεται και στο πρωτόκολλο αγοράς παραβόλων του διπλοτύπου/23-10-2013. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 500,00€.

Διπλότυπο Είσπραξης/23.10.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' Αθηνών. Δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το σύνολο της αξίας του συνημμένου πρωτοκόλλου αγοράς παραβόλων, ποσού 7.500,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/12.11.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, εκτός από τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 10 €, τα οποία δεν ανεβρέθησαν σε καμία από τις προσκομιζόμενες καταστάσεις. Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά. Τέλος, τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 10 € και τα υπ' αριθμ. - και - παράβολα κλάσης 30 € επαναλαμβάνονται στο ίδιο συνημμένο πρωτόκολλο αγοράς παραβόλων. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 8.000,00€.

Διπλότυπο Είσπραξης/19.11.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 5 € και τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 10 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών και τα υπ' αριθμ.-..... παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' Αθηνών. Τέλος, τα υπ' αριθμ. - παράβολα κλάσης 30 € επαναλαμβάνονται στο συνημμένο πρωτόκολλο αγοράς παραβόλων του διπλοτύπου/12.11.2013. Επομένως, τα μη αγορασθέντα παράβολα βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται στο ποσό των 3.000,00€.

Διπλότυπο Είσπραξης/19.11.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα

Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου. Δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το σύνολο της αξίας του συνημμένου πρωτοκόλλου αγοράς παραβόλων, ποσού 6.000,00 €.

Διπλότυπο Είσπραξης/10.12.2013: Οι αριθμοί παραβόλων ΚΤΕΟ που αναγράφονται στα συνημμένα πρωτόκολλα αγοράς περιλαμβάνονται στον πίνακα παραληφθέντων παραβόλων ΚΤΕΟ χρήσης 2012 -2013 της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Επίσης, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € και τα υπ' αριθμ. – παράβολα Δημοσίου κλάσης 10 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου, τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 30 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών και τέλος τα υπ' αριθμ. - παράβολα Δημοσίου κλάσης 40 € διατέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' Αθηνών. Δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το σύνολο της αξίας του συνημμένου πρωτοκόλλου αγοράς παραβόλων, ποσού 23.500,00 €.

Επομένως, τα διπλότυπα για τα οποία δεν αναγνωρίζονται τα υπό κρίση παράβολα, με βάση την παρούσα απόφαση , είναι τα εξής :

2013	ΔΙΠΛΟΤΥΠΟ	ΦΠΑ	ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΔΗΛΩΘΗΚΑΝ ΩΣ ΑΓΟΡΑ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1.	/6-2-2013	563,78	43.071,00	18.883,00	1.590,00
2.	/11-2-2013	332,73	25.420,00	15.140,00	75,00
3.	/22-2-2013	352,93	26.963,00	26.963,00	3.645,00
4.	/4-3-2013	247,78	18.930,00	10.465,00	0,00
5.	/20-3-2013	265,26	20.265,00	5.200,00	125,00
6.	/20-5-2013	173,44	13.250,00	13.250,00	13.250,00
7.	/12-6-2013	233,78	17.860,00	8.100,00	500,00
8.	/6-8-2013	322,78	24.660,00	13.100,00	0,00
9.	/11-9-2013	407,08	31.100,00	14.400,00	1.000,00
10	/11-9-2013	325,36	24.857,00	15.900,00	500,00
11	/23-10-2013	293,07	22.390,00	7.500,00	0,00
12	/12-11-2013	486,27	37.150,00	6.000,00	8.000,00
13	/19-11-2013	629,60	48.100,00	20.000,00	3.000,00
14	/19-11-2013	310,22	23.700,00	6.000,00	0,00

15	/10-12-2013	637,19	48.680,00	23.500,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ				204.401,00 €	31.685,00

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της νομιμότητας των δαπανών.

Επειδή με το με αρ. πρωτ. 1078820/1526/A0012/2007 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών διευκρινίζονται τα εξής : « 4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...».

Επειδή στο άρθρο 2§3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται : «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».

Επειδή στο άρθρο 7§3 του ν.4337/2015 ορίζεται : «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή όπως αποδείχθηκε ανωτέρω, παράβολα αξίας 31.685,00 €, επί των Πρωτοκόλλων Αγοράς Παραβόλων που το ΦΠΑ για το έσοδο της προμήθειας αποδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, δεν πωλήθηκαν στην προσφεύγουσα και συνεπώς η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εγγραφές στα βιβλία της σε λογαριασμό δαπάνης για αγορά παραβόλων χωρίς νόμιμα παραστατικά, με απο-

τέλεσμα να μην αναγνωρίζεται το παραπάνω ποσό ως εκπιπτόμενη δαπάνη και να προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, η με αρ./29-5-2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2014 υποβλήθηκε ανακριβώς, διότι η προσφεύγουσα προσδιόρισε τα Φορολογητέα Κέρδη της χρήσης 2013 διενεργώντας έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων και των εξόδων που αφορούν στην αγορά ΠΑΡΑΒΟΛΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ - ΚΤΕΟ, συνολικού ύψους 675.377,00 €. Η παραπάνω καταχώριση δαπανών ύψους 31.685,00 € στα βιβλία χωρίς νόμιμα παραστατικά συνιστά παράβαση του άρθρου 2§3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθ. 7 § 3β Ν.4337/2015 και επομένως ορθώς καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα το προσβαλλόμενο πρόστιμο, το οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω θα πρέπει να τροποποιηθεί.

Ως προς ισχυρισμό περί μη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*» και στο άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται : «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.*».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2615/1993). Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική

βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 31/12/2019 εκθέσεις ελέγχου προστίμου και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, δεδομένων των στοιχείων που διέθετε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως ακολούθως :

1) Η με αριθμό/31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑ-ΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑ-ΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ-ΦΑΣΗΣ - ΔΗ-ΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	19.455,94	223.856,94	51.140,94	31.685,00
Φόρος που αναλογεί	5.058,54	58.202,80	13.294,64	8.236,10

Φόρος που προκαταβλήθηκε	4.496,46	4.496,46	4.496,46	
Κύριος φόρος για καταβολή	562,08	53.706,34	8.798,18	8.236,10
Προκαταβολή φόρου	4.046,83	4.046,83	4.046,83	
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρί- βειας		54.504,75	8.446,94	8.446,94
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.208,91	113.857,92	22.891,95	16.683,04

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις, όπως απεικονίζονται στο σημείωμα του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (υπ' αριθμ./**31-12-2019** πράξη) αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **8.236,10 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (72 μήνες X 0,73% = 52,56 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	9.883,32 €	4.118,05€	4.328,89 €	8.446,94 €	8.446,94 €

2) Η με αριθμό/**31-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης τροποποιείται ως εξής :

Καταχώρησε στα βιβλία της ανύπαρκτες δαπάνες, συνολικής αξίας 31.685,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5§8 ζ του Ν.2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $31.685,00 \times 40\% = \mathbf{12.674,00 \text{ €}}$

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/**31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	107.649,01 €	16.683,04 €

2. Η με αριθμό/...../31-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	81.760,40 €	12.674,00 €

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.