



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/09/2020

Αριθμ. Αποφ.: 1573

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.:**, με αντικείμενο εργασιών τις λογιστικές – φορολογικές υπηρεσίες, με έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των κάτωθι πράξεων: **α)** της με αριθμ. **/12-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), **β)** της με **/12-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014), **γ)** της με αριθμ. **/12-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **δ)** της με αριθμ. **/12-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2014, **ε)** της υπ' αριθμ. **/12-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **στ)** της υπ' αριθμ. **/12-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, **ζ)** της υπ' αριθμ. **/12-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 και **η)** της υπ' αριθμ. **/12-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Την από 20/01/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **Α.Φ.Μ.:**, 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 **/12-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 31.421,59 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 32.225,99 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού

- 5.048,83€, ήτοι **συνολικό ποσό 68.696,41€**, λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών, δαπανών ύψους 1.663,84 €, διαπίστωσης απόκρυψης κερδών από πώληση περιουσιακού στοιχείου, ύψους 720,00 € και απόκρυψης φορολογητέας ύλης ύψους 99.640,47 €.
2. Με την με αριθμό /12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 76.226,51€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 38.113,26€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.858,71€, ήτοι **συνολικό ποσό 124.198,48€**, λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών, δαπανών ύψους 29.872,31 € και απόκρυψης φορολογητέας ύλης ύψους 201.867,52 €.
3. Με την με αριθμό /12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 13.057,15€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 13.391,42 €, ήτοι **συνολικό ποσό 26.448,57€**, λόγω μη έκδοσης, ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης 56.770,16 €, πλέον Φ.Π.Α ύψους 13.057,14€.
4. Με την με αριθμό /12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 21.626,59€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 10.813,30 €, ήτοι **συνολικό ποσό 32.439,89€**, λόγω μη έκδοσης, ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης 71.586,94 €, πλέον Φ.Π.Α. και λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών, δαπανών ύψους 22.441,75€ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 5.161,60 €.
5. Με την με αριθμό /12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο **ποσού 14.248,52€**, λόγω **α)** μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 40.994,07 €, σε 13 περιπτώσεις καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.7 παρ.3, περ. στ' του Ν.4337/2015 (40.994,07 X 25%), ήτοι, πρόστιμο ύψους **10.248,52 €**, **β)** μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 15.776,09 €, σε 55 περιπτώσεις καθαρής αξίας μικρότερης των 1.200,00 €, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5

του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με του άρθρου 7 παρ.3, περ. ζ' του Ν.4337/2015 (15 X 800X1/3), ήτοι, πρόστιμο ύψους **4.000,00 €**.

6. Με την με αριθμό /12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 3.702,56€**, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 14.810,24 €, σε δύο (2) περιπτώσεις, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 5.000,00 €, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.7 παρ.3, περ. στ' του Ν.4337/2015, ήτοι, πρόστιμο ύψους **3.702,56 €** (14.810,24 X 25%).
7. Με την με αριθμό /12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 480,00€**, λόγω α) υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού του Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή, ήτοι, πρόστιμο ύψους **180,00 €** και β) υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ της περιόδου Α' τριμήνου του 2013 και Β' τριμήνου του 2013, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού του Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή, ήτοι, πρόστιμο ύψους **300,00 €**.
8. Με την με αριθμό /12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **ποσού 25.750,00 €**, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 71.586,94 €, σε εκατόν τρεις (103) περιπτώσεις, καθαρής αξίας μικρότερης των 5.000,00 €, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των αρ.1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 1 περ. θ', § 2 περ. γ' του ΚΦΔ, ήτοι, πρόστιμο 25.750,00 € (103 X 250).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Φ.Α.Σ, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Δράμας, για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) και το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της υπ. αριθμ. /2019 σχετικής εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4174/2014, 4093/2012, 2238/1994, 2859/2000 και 4172/2013, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 και παράλληλα, έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Από τον ανωτέρω

έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής : Η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών τις δραστηριότητες λογιστικής, τήρησης βιβλίων και λογιστικού ελέγχου – παροχή φορολογικών συμβουλών και έδρα στην Δράμα, τήρησε για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) και για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014) απλογραφικά βιβλία (Β'κατηγορίας), από τα οποία προέκυψαν φορολογητέα κέρδη ύψους 23.762,90 € και 52.311,82 €, αντίστοιχα. Μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες συνολικού ύψους 1.663,84 €, για το οικονομικό έτος 2014 και δαπάνες συνολικού ύψους 29.872,31 €, για το φορολογικό έτος 2014, ενώ παράλληλα διαπιστώθηκαν έκτακτα κέρδη από πώληση περιουσιακού στοιχείου ύψους 720,00 €, για το οικονομικό έτος 2014. Επίσης, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ως κάτωθι :

2013		2014	
Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994	56.770,16	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 1, 2 & 3 του ν. 4172/2013	71.586,94
Μη αιτιολογημένες πιστώσεις – προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994	42.870,31	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013	130.280,58
σύνολο	99.640,47	σύνολο	201.867,52

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /13-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής και ακυρωτέα η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, χωρίς την προηγούμενη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, όπως ορίζουν το άρθρο 19 παρ. 5 του Π.Δ. 16/1989 και το άρθρο 25 του Ν. 4174/2013.
2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013, δαπάνες ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΔΕΥΑΔ, WIND και FORTHNET, συνολικής αξίας 1.416,58 €, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της .

3. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2014, δαπάνες που αφορούν καύσιμα, συνολικής αξίας 1.055,00 €, δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση αυτών .
4. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2014, δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, συνολικής αξίας 2.713,20 €, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της .
5. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε δαπάνη του έτους 2014, ύψους 1.941,75 €, με την αιτιολογία ότι στο σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως «.....» , δεν προσδιορίστηκαν επαρκώς οι παρασχεθείσες υπηρεσίες .
6. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε δαπάνες του έτους 2014, συνολικού ύψους 19.000,00€, με την αιτιολογία ότι στα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των εταιρειών «.....» και «.....», δεν προσδιορίστηκαν επαρκώς οι παρασχεθείσες υπηρεσίες .
7. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε δαπάνες, του έτους 2014, ύψους 3.080,85 € με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτει η τμηματική ή ολική εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
8. Παράβαση κατ' ουσία νόμου και ειδικότερα της διάταξης των άρθρων 4, 10 και 20 του Ν. 2238/94, περί της εννοίας του φορολογητέου εισοδήματος καθόσον στην κρινόμενη περίπτωση δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας της.
9. Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης Φορολογικών στοιχείων.
10. Οι τυπικές πλημμέλειες (αόριστη περιγραφή) στα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα δεν μπορούν να της στερήσουν το δικαίωμα έκπτωσης, του φόρου (Φ.Π.Α.)
11. Πλημμελής εφαρμογή της νομικής βάσης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013.
12. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : « *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.*

Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : « Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η με αριθμ. ΠΟΛ. 1073/17-4-2018, με την οποία ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις

διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.»

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4512/2018, οι αναφερθείσες διατάξεις αποσκοπούν αφενός στη συμμόρφωση με πρόσφατη σχετική νομολογία του Συμβουλίου του Επικρατείας (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει το δικαίωμά του, εν προκειμένω της υποβολής φορολογικής δηλώσεως, να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου και αφετέρου στην υιοθέτηση διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογούμενων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των πράξεων, επικαλούμενη καταρχάς ότι δεν της κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. /0/5111/18-4-2019 εντολή ελέγχου, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, εξαιτίας δε του γεγονότος αυτού, τόσο ο έλεγχος, όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται ακυρωτές.

Ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής προβαλλόμενος, καθόσον, στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, αναφέρεται ότι, κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη, με συστημένη επιστολή (....., το με αριθμό πρωτ. /25-04-2019 έγγραφο κοινοποίησης εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ταυτόχρονα γνωστοποιήθηκε με το ίδιο έγγραφο, ότι παρέχεται η δυνατότητα για περιορισμό του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ.2, 59 ή 72 παρ.17 του ν.4174/2013 ή του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, στο εξήντα τοις εκατό (60%), σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, κατόπιν υποβολής εκπρόθεσμης

τροποποιητικής δήλωσης. Το ανωτέρω έγγραφο παραδόθηκε στην ίδια, στις 02/05/2019, όπως προκύπτει από το σύστημα εντοπισμού των ΕΛΤΑ., στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει ποια βλάβη υπέστη, η οποία μάλιστα να μη μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως επιτάσσει πλέον η περίπτωση β της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με το Αρ.Πρωτ.1009074/157/Α0012/13-5-2008 έγγραφο ορίζεται μεταξύ άλλων : «2. Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

3. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.»

Επειδή «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων, τα μεν έσοδα της επιχείρησης καταχωρούνται στη χρήση που προέκυψαν, ανεξάρτητα από τη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, τα δε έξοδα βαρύνουν τη χρήση που γεννήθηκαν, ανεξάρτητα από τη χρήση στην οποία καταβάλλονται...[ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.4.231, σελ. 224].

Επειδή εξάλλου με το Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014, έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, διευκρινίζεται ότι : «1. Με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 4 του άρθρου 49 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο

φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου και το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

2. Με τις διατάξεις της υποπερ.εε΄ της παρ.α΄ της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ.45 του άρθρου 3 του ν.4110/2013 και έχουν εφαρμογή από το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά ορίζεται, ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 30, των γενικών εξόδων διαχείρισης, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β, στα οποία περιλαμβάνονται και το ποσό της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

3. Σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

4. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι. [...].»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2013-31/12/2013, εξέπεσε από τα ακαθάριστα της έσοδα, συνολικές δαπάνες ύψους 1.416,58 €, για υπηρεσίες ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΔΕΥΑΔ, WIND και FORTHNET, οι οποίες αφορούσαν προηγούμενη χρήση (2012), ορθά, με βάση τις ως άνω αναφερθείσες διατάξεις, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του οικονομικού έτους 2014 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με το άρθρο 2 της υποπαραγράφου Ε.1 της παραγράφου Ε' του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως ίσχυσε μέχρι την 31/12/2014, οριζόταν ότι: «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.».

Επειδή, με το άρθρο 6 της υποπαραγράφου Ε.1 της παραγράφου Ε' του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως ίσχυσε μέχρι την 31/12/2014, οριζόταν ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. 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... 16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια: γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. 3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε

επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου. 3.4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων παρέχεται η δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης, με τις εξής προϋποθέσεις: α) η εκδιδόμενη αυτόματα απόδειξη παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο και β) συντάσσεται από τον πωλητή η διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον αγοραστή - επιτηδευματία στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις, η κατάσταση αυτή αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - επιτηδευματία... 3.6. Εφόσον δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στις ως άνω περιπτώσεις 3.2, 3.3, 3.4 και 3.5 στα σχετικά Τιμολόγια - Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου - Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ....».

Επειδή, ακολούθως με την ΠΟΛ.1161/2013 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα διευκρινίστηκε ότι, από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών: 1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ απόδειξης εσόδου». Για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων: 1ος τρόπος: Παράδοση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σύνταξη διπλότυπης αθεώρητης κατάστασης (της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. - νυν της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.) αντίτυπο της οποίας παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα εντός του ίδιου

μήνα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.) και η οποία (κατάσταση) αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.), στο οποίο θα επισυνάπτονται οι αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ αποδείξεων εσόδου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα αναγραφόμενα στην από 12/12/2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2014, αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, συνολικής αξίας 1.055,00 ευρώ, στις οποίες δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή, κατ'εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις ως άνω δαπάνες και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2-6-2014 παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «1. Με τις

διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.[...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 12/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014 το ποσό των 1.800,01 €, που αποτελεί μέρος της συνολικής δαπάνης κινητής τηλεφωνίας, ύψους 2.713,20 € και το οποίο πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη του οικείου φορολογικού έτους. Η απόρριψη αυτή έγινε με την αιτιολογία, ότι πρόκειται για δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, οι οποίες αφορούν σε οκτώ διαφορετικές συνδέσεις, ενώ απασχόλησε κατά μέσο όρο δύο (2) άτομα, ήτοι, συνολικά τρία, συμπεριλαμβανομένης και της προσφεύγουσας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ τίθεται ο **γενικός κανόνας** για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** κριτήρια που αναφέρονται στο συγκεκριμένο άρθρο, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Συνεπώς, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικότερα, στις δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της.

Επειδή, οι διατάξεις του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013), όπως ισχύουν για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, δεν θέτουν ως προϋπόθεση έκπτωσης των δαπανών κινητής τηλεφωνίας, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τη συσχέτιση του αριθμού των απασχολούμενων της επιχείρησης, με τους αντίστοιχους λογαριασμούς κινητών τηλεφώνων, προϋπόθεση που ίσχυε με τον προϋπάρχοντα νόμο 2238/1994, ενώ παράλληλα δεν αποδείχθηκε από την ελεγκτική διαδικασία, ότι η δαπάνη ύψους 1.800,01 €, που αφορά σε πληρωμή λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας, διενεργήθηκε για σκοπούς ξένους και πέραν της σφαίρας των εμπορικών συναλλαγών της προσφεύγουσας, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στο άρθρο 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, 167/23-7-2013), ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....[...].

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει....».

Επειδή, περαιτέρω το **άρθρο 2** του ν. 4093/12, παρ. Ε1 (ΚΦΑΣ), ορίζει ότι : «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.» Ενώ, το **άρθρο 6** του ίδιου Κώδικα ορίζει ότι: «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.... 14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την, από 12/12/2019 έκθεση ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών τις δραστηριότητες λογιστικής, τήρησης βιβλίων και λογιστικού ελέγχου – παροχή φορολογικών συμβουλών και έδρα στην Δράμα, τήρησε για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) και για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014) απλογραφικά βιβλία (Β΄κατηγορίας). Βάσει των με αριθμ. /12-7-2014 και /29-6-2015 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015, αντίστοιχα, προέκυψαν φορολογητέα κέρδη ύψους 23.762,90 € και 52.311,82 €, αντίστοιχα.

Περαιτέρω, μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, μεταξύ άλλων δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014, συνολικές δαπάνες ύψους 20.941,75 €, οι οποίες προστέθηκαν από τη φορολογική αρχή ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη του οικείου έτους. Ειδικότερα, οι παρακάτω δαπάνες :

α) ύψους 1.941,75 €, όπως αυτή αναγράφεται στο με αριθμ. Τ.Π.Υ /14-11-2014, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ,

β) ύψους 10.000,00 €, όπως αυτή αναγράφεται στο με αριθμ. Τ.Π.Υ /30-09-2014, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ,

γ) ύψους 7.000,00 €, όπως αυτή αναγράφεται στο με αριθμ. Τ.Π.Υ /30-09-2014, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ και

δ) ύψους 2.000,00 €, όπως αυτή αναγράφεται στο με αριθμ. Τ.Π.Υ /30-09-2014, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ,

δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κατά το υπό κρίση έτος, με την αιτιολογία ότι δεν υπάρχει επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και δε γίνεται ιδιαίτερη αναφορά σε συνταχθέν συμφωνητικό.

Ειδικότερα για τη συναλλαγή με τον κ. «.....» με ΑΦΜ, η προσφεύγουσα προσκόμισε κατάσταση συμφωνητικών που υπέβαλε για το Δ' τρίμηνο του έτους 2014, την οποία κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στις 20/01/2015, επισυνάπτοντας ιδιωτικό συμφωνητικό με ημερομηνία σύνταξης 01/10/2014. Επίσης επισύναψε, αποδεικτικά εξόφλησης της ανωτέρω συναλλαγής, ήτοι, δύο εντολές μεταφοράς αξίας 500,00 ευρώ έκαστη, από λογαριασμό της που τηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς (GR7..... 1851) σε λογαριασμό με IBAN GR..... 7288, οι οποίες διενεργήθηκαν στις 03/10/2014 και 08/01/2015 και με αιτιολογία προς τον δικαιούχο «.....», καθώς και αποδεικτικό εντολής μεταφοράς στις 16/10/2019 από λογαριασμό της που τηρούσε στην Τράπεζα Πειραιώς (GR..... 0283) σε λογαριασμό της ΠΕΙΡΑΙΩΣ ποσού ευρώ 1.000,00 με αιτιολογία «.....». Ωστόσο, από το ανωτέρω συμφωνητικό δεν προκύπτει, σε ποιους πελάτες παρέιχε ο εκδότης του στοιχείου τις υπηρεσίες του, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και ο τρόπος υπολογισμού αυτών. Παράλληλα από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, δεν προκύπτει η ολική εξόφληση της συγκεκριμένης δαπάνης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής καθώς τα έγγραφα αυτά δεν φέρουν συγκεκριμένη αιτιολογία κατάθεσης (ΠΟΛ 1216/2014, ΠΟΛ 1079/2014 και ΠΟΛ 1055/2016). Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι, ο αντισυμβαλλόμενος επιτηδεύματίας παρέχει παράλληλα υπηρεσίες ελεγκτή οικονομικών καταστάσεων προς επιχειρήσεις των οποίων η λογιστική παρακολούθηση τηρείται από την ελεγχόμενη, ενώ ταυτοχρόνως εκδίδει και ο ίδιος φορολογικά στοιχεία προς τους ίδιους αντισυμβαλλόμενους με αυτούς της ελεγχόμενης.

Σχετικά με τις συναλλαγές με τις εταιρείες «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ για τις οποίες εκδόθηκαν τα με αριθμ. /30-09-2014, /30-9-2014 και /31/12/2014, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), η προσφεύγουσα προσκόμισε καταστάσεις συμφωνητικών (..... /2014 & /2014) που υπέβαλε στις 17/10/2014, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ,

για το Γ' τρίμηνο του έτους 2014, επισυνάπτοντας ιδιωτικά συμφωνητικά με ημερομηνία σύνταξης 17/10/2014. Στα ανωτέρω συμφωνητικά, δεν αναφέρονται σε κανένα σημείο, οι πελάτες της ελεγχόμενης για τους οποίους προορίζονται οι υπηρεσίες των εκδοτριών επιχειρήσεων των φορολογικών στοιχείων, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και ο προσδιορισμός της τιμής. Στην περίπτωση μάλιστα του ΤΠΥ -30/09/2014 καθαρής αξίας 7.000,00 ευρώ, το φωτοαντίγραφο του συμφωνητικού που προσκομίστηκε φέρει ημερομηνία σύνταξης την 01/10/2014, ενώ αναφέρεται ως διάρκεια σύμβασης από 01/07/2014 έως 30/09/2014. Για την περίπτωση του ΤΠΥ -31/12/2014 καθαρής αξίας 2.000,00 ευρώ, δεν κατατέθηκε σχετική κατάσταση συμφωνητικών.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΑΣ, αναφέρονται σε πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και θεσπίζουν κανόνες για την εμφάνιση των εισοδημάτων αυτών, ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος κάθε επιτηδευματία. Η καθιέρωση της τήρησης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων και της απεικόνισης σ' αυτά, των συναλλαγών θα πρέπει να γίνει με τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, για να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών υποχρεώσεων σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ, Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, Αθήνα 2013, σελ. 116).

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται, ότι για να αποτελεί το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση, παραγωγικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Ωστόσο, τυχόν αοριστία της περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών στο τιμολόγιο αυτό δεν εμποδίζει την έκπτωση, εφόσον όμως η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο, σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών, από την οποία να προκύπτει σαφώς η αιτιολογία της δαπάνης και να μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής (βλ. ΣτΕ 1353/2014, 45/2006).

Ειδικότερα δε, επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, όπως υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης κ.λπ, που παρέχονται από ημεδαπή επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση, με την οποία συνδέεται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, το τιμολόγιο αρκεί μεν να περιγράφει συνοπτικά τις υπηρεσίες, όμως θα πρέπει, να γίνεται σ' αυτό αναφορά, σε έγγραφη σύμβαση των μερών, από την οποία θα προκύπτουν οι προσφερόμενες υπηρεσίες και ο τρόπος τιμολογήσεως τους (πρβλ. ΣτΕ 3558/2011, 5372/2012).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης των επίμαχων συναλλαγών δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, πχ. ονόματα πελατών και τιμολόγια που εκδόθηκαν για τις αντίστοιχες συναλλαγές που έγιναν με τη μεσολάβηση των συγκεκριμένων επιτηδευματιών, ώστε να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπηρεσιών αυτών.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε και πρόσθεσε τις ανωτέρω δαπάνες συνολικού ύψους 20.941,75 €, στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 2014 με την μορφή των λογιστικών διαφορών, σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ».

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ), δ), ε), στ), ζ), η), θ), ι), ια),

ιβ)

ιγ)».

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει

τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2-6-2014 παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισοδήμα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 Ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των[...]
9.....

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

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014 δαπάνες συνολικής αξίας 3.081,00 ευρώ, για τις οποίες εκδόθηκαν το Τ.Δ.Α /30-09-2014, καθαρής αξίας 1.581,00 € και το Τ.Π.Υ. /23-12-2014, καθαρής αξίας 1500,00 €, από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, για τις ανωτέρω συναλλαγές η προσφεύγουσα προσκόμισε :

1) το από 21/01/2014 αντίγραφο εντολής μεταφοράς ποσού ευρώ 415,75 € από λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς (GR.....) προς λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία «.....» και αιτιολογία «.....»),

2) το από 27/01/2014 αντίγραφο εντολής μεταφοράς ποσού ευρώ 339,00 από λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς (GR..... 1842) προς λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρεία «.....» και αιτιολογία «.....»),

3) το από 29/07/2016 αντίγραφο πίστωσης ποσού ευρώ 2.600,00 €, σε λογαριασμό με IBAN GR..... 7286 με αιτιολογία «.....»,

4) το από 10/11/2016 αντίγραφο πίστωσης ποσού ευρώ 350,00 €, σε λογαριασμό με IBAN GR..... 7286 με αιτιολογία «.....» και

5) το από 29/12/2016 αντίγραφο πίστωσης ποσού ευρώ 400,00 €, σε λογαριασμό με IBAN GR..... 7286 με αιτιολογία «.....».

Η φορολογική αρχή έκρινε τα ανωτέρω αποδεικτικά πληρωμής, ως μη επαρκή καθόσον δεν προκύπτει η ολική εξόφληση της συγκεκριμένης δαπάνης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς τα έγγραφα αυτά δεν φέρουν συγκεκριμένη αιτιολογία κατάθεσης (ΠΟΛ 1216/2014, ΠΟΛ 1079/2014 και ΠΟΛ 1055/2016). Σημειώνει δε, ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση λόγω της νομικής της μορφής είναι υπόχρεη σε τήρηση κατάλληλου διπλογραφικού συστήματος απεικόνισης συναλλαγών και από τις κινήσεις των λογαριασμών της οποίας, θα μπορούσε να διασταυρωθούν οι ανωτέρω συναλλαγές, εντούτοις δεν προσκομίστηκε αναλυτική κατάσταση κινήσεων της ως άνω εταιρείας.

Επειδή τα ανωτέρω αποδεικτικά στοιχεία δεν καθίστανται επαρκή στοιχεία, για την απόδειξη της εξόφλησης των συναλλαγών, υπό την έννοια ότι έγιναν από λογαριασμό της προσφεύγουσας, στον οποίο, σύμφωνα με τις δηλώσεις της, κατατίθεντο ποσά τα οποία προορίζονταν για πληρωμές των πελατών της.

Επειδή, επιπλέον η εκδότρια των στοιχείων, υπήρξε πελάτης της προσφεύγουσας, όπως αυτό προκύπτει από τη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών που κατέθεσε η προσφεύγουσα για το έτος 2014, εγείρονται αμφιβολίες για το αν οι πληρωμές που διενεργήθηκαν μέσω του τραπεζικού συστήματος με κωδικό συναλλαγής IB..... /21-1-2014 και IB..... /27-1-2014, με δικαιούχους τις εταιρείες «.....» και «.....» με την αιτιολογία «.....», αφορούν τα τιμολογία Τ.Δ.Α /30-09-2014, Τ.Π.Υ. /23-12-2014, όχι μόνο διότι, αυτές προηγούνται της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, αλλά κυρίως για το γεγονός, ότι σύμφωνα με τις δηλώσεις της ίδιας, στους λογαριασμούς και, κατατίθεντο ποσά και διενεργούνταν πληρωμές για εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων πελατών της, μεταξύ των οποίων ήταν και η εταιρεία «.....».

Με βάση τα ανωτέρω, ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις ανωτέρω δαπάνες ποσού ευρώ 3.080,00 € και τις πρόσθεσε στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 2014 με την μορφή των λογιστικών διαφορών, σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 (περίπτωση β') και 24 του Ν. 4172/2013 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο και ένατο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **48 παρ.3 του Ν.2238/1994**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως. Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθερίων επαγγελματιών. (ΣτΕ 1895/2015, ΣτΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή περαιτέρω, με την **παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο **άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, στην **ΠΟΛ. 1095/2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. [3888/2010](#), Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν. [2238/1994](#), ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει

είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν. [3888/2010](#) αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν. [2238/1994](#)) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. [...] 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, **και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.** [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί

σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). ...»

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013** του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)...**».

Επειδή, σύμφωνα με το **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 το **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».

Επειδή, με την υπ'αρ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί προδικαστικών ερωτημάτων υποβληθέντων από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα : «7 . Επειδή, ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. [4174/2013](#) (άρθρα 13 επ., τα οποία εφαρμόζονται κατ' αρχήν και στην παρούσα υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού), παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία (πρέπει να) αναζητείται αν τα επίμαχα μεγάλα ποσά τραπεζικών λογαριασμών (και συναφών εμβασμάτων) του φορολογούμενου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φορολογούμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα: σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την παρουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρίνόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην παρουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του αρ. 14 παρ. 1 του ν. [4174/2013](#), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη

φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17).»

Επειδή, με την ίδια ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε, επίσης ότι, : «Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#)), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των [άρθρων 14 \(παρ. 1\)](#), [15 \(παρ. 3\)](#) και [27 \(παρ. 1\)](#) του ν. [4174/2013](#) και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις δραστηριότητες λογιστικής, τήρησης βιβλίων και λογιστικού ελέγχου – παροχή φορολογικών συμβουλών και έδρα στην Δράμα, τήρησε για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013) και για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014) απλογραφικά βιβλία (Β'κατηγορίας). Δυνάμει της /18-04-2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, έλεγχος της κίνησης των τραπεζικών της λογαριασμών, σε

αντιπαραβολή με τις υποβληθείσες από αυτήν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για τη διαπίστωση τυχόν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Συγκεκριμένα, αφού προηγήθηκε η άρση του τραπεζικού απορρήτου σε λογαριασμούς με δικαιούχο την προσφεύγουσα, ή την ίδια και τρίτα πρόσωπα, ακολούθησε πρόσκληση για παροχή στοιχείων και έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Από τις απαντήσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων προέκυψε, ότι η προσφεύγουσα τηρούσε ενεργούς λογαριασμούς, είτε ατομικούς, είτε κοινούς με τα τέκνα της ή τρίτα πρόσωπα, στις ακόλουθες τράπεζες : Εθνική Τράπεζα Ελλάδας, Probank, Alpha, Πειραιώς, Κύπρου και Eurobank. Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις, για ορισμένες από τις οποίες δεν προέκυψε η πηγή ή αιτία τους. Σημειωτέον, ο έλεγχος εξαίρεσε από τα ποσά των τραπεζικών καταθέσεων τα μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών μεταφερόμενα ποσά, εκείνα που αφορούσαν μισθούς, συμπληρωστικές τραπεζικές κινήσεις, αποδόσεις επενδυτικών προϊόντων, μερίσματα, τόκους κλπ. Το συνολικό ποσό των καταθέσεων που προέκυψε κατόπιν αυτής της διαδικασίας, υπολογίστηκε στο ύψος των **2.261.390,53 €** για το έτος 2013 και **1.013.737,49 €** για το έτος 2014. Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα κλήθηκε με το /07-08-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών για εξηγήσεις, κατ'εφαρμογή του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, στο οποίο ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τα με αριθμ. /10-09-2019, /26-09-2019, υπομνήματα παροχής διευκρινήσεων. Ακολούθως, συντάχθηκε η από 12/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της για το μεγαλύτερο μέρος των διαφορών, ήτοι, ποσού 2.161.750,06 € (2.261.390,53 - 99.640,47), για το οικονομικό έτος 2014 (01/01/2013-31/12/2013) και ποσού 811.869,97 € (1.013.737,49 – 201.867,52), για το φορολογικό έτος 2014 (01/01/2014-31/12/2014), προσδιορίζοντας τελικό ποσό των παραπάνω διαφορών, ως κάτωθι :

2013		2014	
Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994	56.770,16	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 1, 2 & 3 του ν. 4172/2013	71.586,94
Μη αιτιολογημένες πιστώσεις – προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994	42.870,31	Πιστώσεις για προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013	130.280,58
σύνολο	99.640,47	σύνολο	201.867,52

Αξίζει δε να επισημανθεί ότι, η προσφεύγουσα κατά τα έτη αυτά, ήταν διαχειρίστρια και συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος στις κάτωθι εταιρείες:

- με ΑΦΜ και ποσοστό συμμετοχής 33,33%, με κύρια δραστηριότητα λογιστικές υπηρεσίες.
-- με ΑΦΜ και ποσοστό συμμετοχής 40%, με κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες παροχής επιχειρηματικών συμβουλών διαχείρισης.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα, αλλά και οι ανωτέρω εταιρείες στις οποίες συμμετέχει και είναι διαχειρίστρια, εκδίδουν φορολογικά στοιχεία προς τους ίδιους πελάτες, με ασαφή αιτιολογία από την οποία δεν προσδιορίζεται το είδος των παρασχεθισών υπηρεσιών, αλλά και η περίοδος που αφορούν. Δηλαδή, το ίδιο αντικείμενο παρασχεθισών υπηρεσιών τιμολογείται από διαφορετικές επιχειρήσεις συμφερόντων της ελεγχόμενης, επιτυγχάνοντας με αυτό τον τρόπο διάσπαση των εσόδων για φορολογικούς σκοπούς. Επιπροσθέτως, όπως προκύπτει από το ΟΠΣ TAXIS, η προσφεύγουσα, ενεργώντας ως ατομική επιχείρηση, δεν κατέθεσε συμφωνητικά (παρ. 16 αρθ. 8 ν. 1882/90) με πελάτες της, ως εκ τούτου, δεν καθορίζονταν επακριβώς οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των αντισυμβαλλόμενων μερών και κυρίως οι οικονομικοί όροι και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι κατά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, δεν υπήρχε περιοδικότητα στην τιμολόγηση των παρασχεθισών υπηρεσιών σε σταθερά χρονικά διαστήματα ήτοι μηνιαία, τριμηνιαία κλπ.. Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος βασίστηκε τόσο στα τραπεζικά δεδομένα, όσο και στο ιστορικό των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του :

- 1) Την έρευνα που διενήργησε στο διαδίκτυο σχετικά με τον τιμοκατάλογο χρεώσεων λογιστικών υπηρεσιών από ομοειδείς επιχειρήσεις.
- 2) Ανάλογους ελέγχους που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή σε επαγγελματίες με αντίστοιχη δραστηριότητα (στρατηγικός σχεδιασμός 2019.
- 3) Τον προτεινόμενο τιμοκατάλογο ελάχιστων αμοιβών παροχής λογιστικών εργασιών, από τις τιμολογήσεις της ίδιας της προσφεύγουσας προς διαφορετικούς πελάτες με ανάλογες λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις (τήρηση βιβλίων, μισθοδοσία, φορολογικές δηλώσεις, διενέργεια πληρωμών).
- 4) Τις ελάχιστες αμοιβές παροχής λογιστικών και φορολογικών εργασιών, οι οποίες δεν δύναται να είναι κατώτερες των 20,00 ευρώ για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, των 360,00 ευρώ ετησίως για τήρηση απλογραφικών βιβλίων φυσικών προσώπων, των 600,00 ευρώ ετησίως για τήρηση απλογραφικών βιβλίων εταιρειών και των 1.200,00 ευρώ ετησίως για τήρηση διπλογραφικών βιβλίων συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ (23%) αλλά κυρίως τις τιμολογήσεις της ίδιας της ελεγχόμενης από έτος σε έτος (2013-2014), προσδιόρισε προσαύξηση περιουσίας, όπως αναλυτικά αποτυπώθηκε στον ανωτέρω πίνακα.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου, υποστηρίζοντας ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε τις επίμαχες καταθέσεις ως προσαύξηση περιουσίας.

Ειδικότερα, επικαλείται ότι τις καταθέσεις που πραγματοποίησε η ίδια σε ατομικούς και κοινούς με τρίτα πρόσωπα λογαριασμούς, συνιστούν στην πραγματικότητα πιστώσεις που χρησιμοποιούνταν για τη διεξαγωγή των εργασιών των πελατών της και των εταιρειών στις οποίες συμμετέχει. Ο ως άνω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δεδομένου ότι από την σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος, προκύπτει ότι στις ως άνω πιστώσεις, δεν συμπεριλήφθηκαν πληρωμές τις οποίες διενήργησε η προσφεύγουσα για λογαριασμό των πελατών της, καθώς αποδείχθηκαν με προσκομισθέντα στοιχεία και έγιναν δεκτές από τον έλεγχο (σελ. 44 της από 12/12/2019 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας).

Περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λαμβάνει μεταξύ άλλων και χρήματα από πελάτες έναντι λογαριασμού, τόσο της ατομικής της επιχείρησης όσο και των εταιρειών με τις επωνυμίες (Α.Φ.Μ.) και (Α.Φ.Μ.), στις οποίες συμμετέχει και είναι διαχειρίστρια κατά τα ελεγχόμενα έτη. Ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος, αφενός, διότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία και αφετέρου, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εταιρείες με τις επωνυμίες (Α.Φ.Μ.) και (Α.Φ.Μ.) κατά τα ελεγχόμενα έτη διέθεταν εταιρικούς τραπεζικούς λογαριασμούς που δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και στην επανεξέταση της υπόθεσης, στους οποίους θα μπορούσαν να καταθέσουν οι πελάτες τους τα σχετικά ποσά. Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε καρτέλες τιμολογίων πελατών, δεν αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της είσπραξης χρημάτων έναντι λογαριασμού, καθότι δεν συγκεντρώνουν τα τυπικά χαρακτηριστικά μίας τηρούμενης καρτέλας πελάτη (αρχικό υπόλοιπο, κινήσεις πληρωμών, προοδευτικό υπόλοιπο, τελικό υπόλοιπο), ενώ περιέχουν ταυτόχρονες τιμολογήσεις τόσο από την ελεγχόμενη (ατομική δραστηριότητα), όσο και από άλλες δύο εταιρείες στις οποίες συμμετέχει η προσφεύγουσα.

Ακολούθως, επικαλείται ότι, ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....» με έδρα την Δράμα, της είχε αναθέσει τη διεκπεραίωση πληρωμών υποχρεώσεων της ως άνω εταιρείας, ήτοι, πληρωμή τελών κυκλοφορίας, φόρων, διαφόρων μικροεξόδων, διότι ο ίδιος κατοικούσε μόνιμα στη Λέρο. Για τον λόγο αυτό, ο ίδιος κατέθετε σε τακτική ή έκτακτη βάση διάφορα χρηματικά ποσά σε τραπεζικούς της λογαριασμούς. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε ήδη ενώπιον της φορολογικής αρχής, Πίνακα Ταμειακής Διαχείρισης της ως άνω εταιρείας, στην οποία φαίνονται στη στήλη χρέωσης τα χρήματα που ο διαχειριστής κατέθετε στους λογαριασμούς της και στη στήλη πίστωση Κατάστασης φαίνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούσε. Επιπλέον, επισύναψε

Υπεύθυνη Δήλωση του Ν.1599/86 του Διαχειριστή της ως άνω εταιρίας, ο οποίος βεβαίωσε τα ανωτέρω. Ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....», κατέθετε περιοδικά στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας χρηματικά ποσά, τα οποία στη συνέχεια διατίθεντο για εξόφληση δαπανών της ίδιας της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, ειδικότερα, λόγω του αντικείμενου εργασιών της (παροχή λογιστικών υπηρεσιών), δεν τεκμηρίωσε τους ισχυρισμούς της περί ανάθεσης πληρωμών της εταιρείας, προσκομίζοντας λογιστικές εγγραφές και λογαριασμούς της αντισυμβαλλόμενης, που λόγω της νομικής της μορφής (Ε.Π.Ε.), ήταν υπόχρεη σε τήρηση διπλογραφικού συστήματος. Ωστόσο η προσκόμιση μίας υπεύθυνης δήλωσης του διαχειριστή της εταιρείας με συγκεκριμένο κείμενο δεν αποτελεί ικανό αποδεικτικό στοιχείο και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί κάλυψης ορισμένων περιπτώσεων από χρηματικά διαθέσιμα που προέρχονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Και τούτο διότι, ενώ, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία (πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου, δηλώσεις οικονομικών ετών 2003-2013, εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2003-2013), σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών (όπως αυτά παρασχέθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ'αρ. πρωτ. /24-9-2020 έγγραφό της), προκύπτει η δυνατότητα επανακαταθέσεων από την ίδια, ωστόσο, από το παράρτημα των πιστώσεων – καταθέσεων, δεν προκύπτουν διενεργηθείσες ονομαστικές καταθέσεις, είτε από την ίδια, είτε από την υπάλληλό της (.....).

Σχετικά με τις αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης και τη δυνατότητα επανακατάθεσης αυτών, η προσφεύγουσα κατά την αιτιολόγηση πιστώσεων, επικαλείται και παραστατικά πληρωμών πελατών της, τα οποία εξοφλήθηκαν με μετρητά, είτε στο ταμείο της αντίστοιχης υπηρεσίας ή με κατάθεση σε τράπεζα. Επιπλέον, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, προέκυψαν και συναλλαγές με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό (μεταξύ άλλων και δωρεές), οι οποίες δεν αποτυπώνονται από την προσφεύγουσα. Παράλληλα, χρηματικά ποσά μεταφέρονταν σε λογαριασμούς τους οποίους πληρώνονται προσωπικά έξοδα διαβίωσης τόσο της προσφεύγουσας, όσο και των εγγύτερων συγγενών αυτής. Ως εκ τούτου οι αναλήψεις μετρητών σχετίζονται άμεσα με την πληρωμή τέτοιων ταμειακών υποχρεώσεων. Με βάση τα ανωτέρω, δεν προκύπτει δυνατότητα επανακατάθεσης ποσών εντός των κρίνόμενων ετών και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι οι πιστώσεις των λογαριασμών της Τράπεζας Πειραιώς, αφορούν τους λοιπούς συνδικαιούχους, σημειώνουμε ότι απορρίπτεται ως αβάσιμος. Συγκεκριμένα, η ίδια η προσφεύγουσα επικαλείται, ότι για τεχνικούς και διαχειριστικούς λόγους, ανοίχθηκαν στις 04/02/2014, οι με αριθμ. GR..... 901 και GR..... λογαριασμοί της Τράπεζας Πειραιώς, στους οποίους κατατίθεντο χρήματα από τους πελάτες της ή κατέθετε η ίδια σε μετρητά που της παρέδιδαν, για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων τους. Στη συνέχεια, τα χρήματα αυτά τα μετέφερε σε άλλους λογαριασμούς 851 & 1842, προκειμένου να πραγματοποιήσει τις πληρωμές των πελατών της και τα υπόλοιπα, που αφορούσαν αμοιβές του γραφείου της, μεταφέρονταν σε λογαριασμούς της και κυρίως στον λογαριασμό -477 με συνδικαιούχο την ίδια και κύριο δικαιούχο τον (γαμπρό της), και από τον λογαριασμό αυτό μεταφέρονταν απευθείας στον λογαριασμό -851 με συνδικαιούχους την ίδια και τους υιούς της (σελ. 38 της ενδικοφανούς προσφυγής). Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι οι μεταφορές ποσών από τους λογαριασμούς GR..... 901 και GR..... 641 της Τράπεζας Πειραιώς, αφορούσαν αμοιβές του γραφείου της προσφεύγουσας, οι οποίες όμως ακολουθούσαν ενδιάμεση διαδρομή, μέσω άλλων λογαριασμών τρίτων προσώπων, είτε λογαριασμών των συγγενικών της προσώπων (τέκνων), για να καταλήξουν τελικά στους δικούς της λογαριασμούς -851 & 842, της Τράπεζας Πειραιώς.

Επί των προκαταβολών που επικαλείται η ελεγχόμενη, προσκομίζοντας πίνακα συμψηφισμού υπολοίπων καταθέσεων πελατών έτους 2014 με τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής της επιχείρησης και των εταιρειών που συμμετέχει το 2015, ο έλεγχος σημειώνει στη σελίδα 32 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ότι δεν συμφωνεί με τους επιμέρους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης ανά συναλλαγή. Επί πιστώσεων από καθυστερούμενες απαιτήσεις πελατών της, ο έλεγχος αναφέρει, ότι οι επιχειρήσεις καταβάλλουν έγκαιρα και περιοδικά χρηματικά ποσά τόσο για την εξόφληση των υποχρεώσεων προς Δημόσιο και ταμεία, όσο και προς την ίδια. Το αντικείμενο εργασιών (ιατρικός και φαρμακευτικός κλάδος) των επιχειρήσεων αυτών, που η ελεγχόμενη επικαλείται ότι καθυστερούν την αποπληρωμή των αμοιβών της, με αποτέλεσμα εντός των ελεγχόμενων ετών να εισπράττει αμοιβές προηγούμενων περιόδων, δεν συνδέεται με επισφάλειες και καθυστερήσεις επί οφειλών. Σημειώνεται δε, ότι η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στον έλεγχο ουδεμία καρτέλα πελάτη της. Εξάλλου η υιοθέτηση εσωτερικών δικλίδων και διαδικασιών ελέγχου για την παρακολούθηση των κυκλωμάτων της επιχείρησης (συναλλακτικό, διαχειριστικό και λογιστικό) αποτελεί επιτακτική ανάγκη και προϋπόθεση για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης πόσο μάλλον στην προκειμένη περίπτωση με την πολυπλοκότητα των συναλλαγών της ελεγχόμενης.

Ως προς τις καταθέσεις της εταιρίας με την επωνυμία «.....», δεν υπάρχει ουδεμία χρονολογική σειρά στις επικαλούμενες εξοφλήσεις, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε δικαιολογητικά για την αιτιολόγηση συναλλαγών, για τις οποίες η ίδια επικαλείται πως έγιναν για κάλυψη υποχρεώσεων της επιχείρησης και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος, τις ονομαστικές καταθέσεις πελατών της ελεγχόμενης σε πίστωση ατομικών της λογαριασμών, τον σκοπό των οποίων δεν αιτιολόγησε στον έλεγχο, αν αφορούν δηλαδή ταμειακή διαχείριση των φορολογικών, εργατικών, ασφαλιστικών κλπ υποχρεώσεων αυτών ή αιτιολόγησε στον έλεγχο, ως έναντι αμοιβής, τις χαρακτήρισε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι, από εμφανή πηγή και καταλόγισε παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας (Τ.Π.Υ.), λαμβάνοντας υπόψη, τις αμοιβές των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών σε αυτούς, το μέγεθος της επιχείρησης, την κατηγορία των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), τις αμοιβές ομοειδών επιχειρήσεων, την χρονική περίοδο της παροχής λογιστικών υπηρεσιών. Δηλαδή, ο έλεγχος σύγκρινε τις πιστώσεις ανά έτος, με το πληρωτέο σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ανά αντισυμβαλλόμενο. Σημειωτέον ότι στις πιστώσεις αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται πληρωμές οφειλών των πελατών, οι οποίες αποδεικνύονται από τα προσκομισθέντα στοιχεία και έγινες δεκτές από τον έλεγχο. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν ανακριβείς εκδόσεις και μη εκδόσεις όπως αποτυπώνεται στην έκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις αναφερόμενες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ως εισόδημα φορολογείται το αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή οι καρποί των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, και όχι κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας αυτού, εκτός εάν με ειδική διάταξη νόμου λογίζεται ως εισόδημα για την υπαγωγή του στο φόρο.

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 εδάφιο α' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 145 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, προκύπτει ότι σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος φέρει το δικονομικό βάρος να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της προσαύξησης της περιουσίας του, που στηρίζονται οι ισχυρισμοί του, διαφορετικά αυτοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος ορθά προσδιόρισε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, τις διαφορές από ανακριβείς εκδόσεις φορολογικών στοιχείων αξίας 55.520,44 € και διαφορές από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας 1.249,72 €, ήτοι, συνολικό

ποσό ύψους 56.770,16 €, και για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, τις διαφορές από ανακριβείς εκδόσεις φορολογικών στοιχείων αξίας 69.470,93 € και διαφορές από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας 2.116,01 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 71.586,94 €.

Επειδή, περαιτέρω, ορθά ο έλεγχος χαρακτήρισε τις ανώνυμες και αδικαιολόγητες καταθέσεις – πιστώσεις στους ατομικούς τραπεζικούς της λογαριασμούς, είτε πιστώσεις που δεν αφορούν πελάτες της, ως εισόδημα από άγνωστη, μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παράγραφος 4 Ν 4172/2013.

Με βάση τα ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς το δέκατο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζεται, **στο άρθρο 1**, ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου*». Στο **άρθρο 2** παρ 1 ότι : « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,». Στο **άρθρο 3** παρ 1, ότι : « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...», Στο **άρθρο 5** παρ 1 ότι : « 1.Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.». Στο **άρθρο 8** παρ 1 ότι : «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.» στο **άρθρο 14** παρ 2 ότι : «2. Γενικοί κανόνες. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης,

ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες...» στο δε **άρθρο 16** παρ 1 ότι : «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...». Στο **άρθρο 30** παρ 1 και 3 και 4 ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας, και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο. Στο **άρθρο 32** παρ 1, ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις

παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

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

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

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

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

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

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

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

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία

Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, «.....τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, ΗΕ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrade, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gep Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej v. Białymstoku, ΣτΕ 483/2012, 5372/2012)..... για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου.» (ΣτΕ 1030/2014).

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση πέντε (5) Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, και ειδικότερα:

Ημερομηνία	Παραστατικά	εκδότης	περιγραφή	Καθαρή αξία	Μη εκπιπτόμενος Φ.Π.Α.
30/09/2014			Λογιστικές εργασίες	10.000,00	2.300,00
30/09/2014			Συμβουλευτικές υπηρεσίες	7.000,00	1.610,00
14/11/2014			Λογιστικές εργασίες	1.941,75	446,60
23/12/2014			Υπηρεσίες συντήρησης παρακολούθησης δικτύου ηλεκτρονικών υπολογιστών και λοιπού μηχανογραφικού εξοπλισμού	1.500,00	345,00
31/12/2014			Συμβουλευτικές υπηρεσίες	2.000,00	460,00
				22.441,75	5.161,60

Επειδή, από τον έλεγχο των ως άνω παραστατικών, διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών και συγκεκριμένα δεν αναγράφηκε το είδος των

υπηρεσιών (ενημέρωση βιβλίων απλογραφικών ή διπλογραφικών, βιβλίων απογραφής, σύνταξη μισθοδοτικών καταστάσεων, ισολογισμού κλπ), οι πελάτες για τους οποίους προορίζονταν οι υπηρεσίες αυτές, ο χρόνος προσφοράς των υπηρεσιών και ο τρόπος υπολογισμού της τιμής αυτών, κατά συνέπεια δεν ήταν εφικτός ο έλεγχος πραγματοποίησης των δαπανών.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Φορολογικής Αρχής δεν προκύπτει με βάση αντικειμενικά στοιχεία, η στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, η οποία ερμηνεύεται ρητά από το νόμο κατά την εφαρμογή του, και συγκεκριμένα σε ποιά φορολογική διάταξη του κώδικα ΦΠΑ στηρίζεται η φορολογική αρχή, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να γίνει δεκτός.

Ως προς το ενδέκατο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 - Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα, **του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:** «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. [...]»

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ...

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ...

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ....

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το

τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι :
«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: [...]

.....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170).»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις 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:

.....

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

.....

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

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβώς φορολογικών στοιχείων, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα...»

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 4174/2013: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: [...]

στ) η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ, [...]

2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε επακριβώς τις περιπτώσεις εκείνες όπου η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς ή δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία βασιζόμενος σε πραγματικά, αληθή και αδιαμφισβήτητα δεδομένα και συγκεκριμένα στις ονομαστικές καταθέσεις σε τραπεζικούς της λογαριασμούς και τα συγκριτικά μεγέθη των οικονομικών δεδομένων των πελατών της μεταξύ των ελεγχόμενων ετών. Ειδικότερα διαπίστωσε ότι : Κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2013-31/12/2013, α) **δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβή** φορολογικά στοιχεία, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες (φυσικά και νομικά πρόσωπα, σε 13 περιπτώσεις, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €, όπως αναλύεται στους πίνακες της σχετικής έκθεσης ελέγχου, με συνολική καθαρή αξία αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, ποσού ευρώ 40.994,07 €, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο 10.248,52 €, (40.994,07 x 25%) και β) **δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβή** φορολογικά στοιχεία, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες (φυσικά και νομικά πρόσωπα, σε 55 περιπτώσεις, καθαρής αξίας μικρότερης των 1.200,00 €, όπως αναλύεται στους πίνακες της σχετικής έκθεσης ελέγχου, με συνολική καθαρή αξία αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, ποσού 15.776,09 € που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο 4.000,00 € (800x15/3), Κατά τη φορολογική περίοδο από 01/01/2014-31/12/2014, α) **δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβή** φορολογικά στοιχεία, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορους πελάτες (φυσικά και νομικά πρόσωπα, σε 2 περιπτώσεις, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 5.000,00 €, όπως αναλύεται στους πίνακες της σχετικής έκθεσης ελέγχου, με συνολική καθαρή αξία αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού ευρώ 14.810,24 €, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο 3.702,56 €, (14.810,24 x 25%) και β) **δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβή** φορολογικά στοιχεία, για παρασχεθείσες λογιστικές υπηρεσίες

σε διάφορους πελάτες (φυσικά και νομικά πρόσωπα, σε 103 περιπτώσεις, καθαρής αξίας μικρότερης των 5.000,00 €, όπως αναλύεται στους πίνακες της σχετικής έκθεσης ελέγχου, με συνολική καθαρή αξία αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ποσού 56.776,70 € που επισύρει τις κυρώσεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 και παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, ήτοι, πρόστιμο 25.750,00 € (103 x 250),

Συνεπώς, από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά πρόστιμα, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το δωδέκατο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της

δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94). Σύμφωνα με τη νομολογία, οι κυρώσεις επιβάλλονται χωρίς την ύπαρξη αμέλειας ή δόλου, αν και όπως κρίθηκε, είναι δυνατή η άρση του αξιόποινου σε περίπτωση ανώτερης βίας. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο, μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτής της νομολογίας, αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από **13-01-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με **Α.Φ.Μ.:**, ως κάτωθι :

A. Την επικύρωση :

- 1) της με αριθμ. /12-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013)
- 2) της με αριθμ. /12-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013,
- 3) της με αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013,
- 4) της με αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014,
- 5) της με αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και
- 6) της με αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014

B. Την τροποποίηση :

- 1) της με αριθμ. /12-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και
- 2) της με αριθμ. /12-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1) Επί της υπ' αριθμ. /12-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)**

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα		23.762,90	125.787,21	125.787,21	102.024,31
φόρος	πιστωτικό ποσό	5.183,25			5.183,25
	Χρεωστικό ποσό		26.238,34	26.238,34	26.238,34
Πρόσθετος φόρος			32.225,99	32.225,99	32.225,99
Εισφορά αλληλεγγύης		967,85	6.016,68	6.016,68	5.048,83
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης		3.589,67	3.589,67	3.589,67	

Σύνολο φόρου για καταβολή		68.696,41	68.696,41	68.696,41
----------------------------------	--	------------------	------------------	------------------

2) Επί της υπ' αριθμ. /12-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα		52.311,82	284.051,65	282.251,64	229.939,82
φόρος	πιστωτικό ποσό	9.506,17			
	Χρεωστικό ποσό		66.720,34	66.126,34	75.632,51
Πρόσθετος φόρος			38.113,26	37.816,26	37.816,26
Εισφορά αλληλεγγύης		1.767,35	11.626,06	11.554,06	9.786,71
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού		-48,35	-48,35	-48,35	
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης		7.137,17	7.137,17	7.137,17	
Σύνολο φόρου για καταβολή			124.198,48	123.235,48	123.235,48

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτου 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3) Επί της υπ' αριθμ. /12-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	53.286,75	110.056,96	110.056,96	56.770,21
Αξία φορολογητέων εισροών	10.895,57	10.895,57	10.895,57	
Φόρος εκροών	12.255,95	25.313,10	25.313,10	13.057,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.255,95	12.255,95	12.255,95	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		13.057,15	13.057,15	13.057,15
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		13.391,42	13.391,42	13.391,42
Σύνολο φόρου για καταβολή		26.448,57	26.448,57	26.448,57

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
----------------------------	--	--	--	--

4) Επί της υπ' αριθμ. /12-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	110.713,41	182.300,35	182.300,35	71.586,94
Αξία φορολογητέων εισροών	32.767,74	10.325,99	32.767,74	
Φόρος εκροών	25.464,09	41.929,08	41.929,08	16.464,99
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.464,09	20.302,49	25.464,09	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		21.626,59	16.464,99	16.464,99
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		10.813,30	8.232,50	8.232,50
Σύνολο φόρου για καταβολή		32.439,89	24.697,49	24.697,49
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτου 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

5) Επί της υπ' αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 € (40.994,07 X 25%)	10.248,52	10.248,52
Πρόστιμο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση καθαρής αξίας μικρότερης των 1.200,00 € (55 X 800/3)	4.000,00	4.000,00

6) Επί της υπ' αριθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 5.000,00 € (14.810,24 X 25%)	3.702,56	3.702,56

7)Επί της υπ'αρίθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	480,00	480,00

8) Επί της υπ'αρίθμ. /12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση καθαρής αξίας μικρότερης των 5.000,00 € (103 X 250,00)	25.750,00	25.750,00

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 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.