



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/04/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1152

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου

εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

5. Την Α.1273/14.12.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, έως την 31.03.2021.

6. Την Α.1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

7. Την από 30/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ:

α) της υπ' αριθ./29.07.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015,

β) της υπ' αριθ./29.07.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

γ) της υπ' αριθ./29.07.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

δ) της υπ' αριθ./29.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,

ε) της υπ' αριθ./29.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

στ) της υπ' αριθ./29.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

ζ) της υπ' αριθ./29.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015,

η) της υπ' αριθ./29.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

θ) της υπ' αριθ./29.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

8. Τις υπ' αριθ./29.07.2020,/29.07.2020 και/29.07.2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015 – 31/12/2015, 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017

αντίστοιχα, τις υπ' αριθ./29.07.2020,/29.07.2020 και/29.07.2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα, και, τις υπ' αριθ./29.07.2020,/29.07.2020 και/29.07.2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015 – 31/12/2015, 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

9. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 153,70€ πλέον ΦΠΑ 35,35€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 63,20€ πλέον ΦΠΑ 15,17€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, πρόστιμο ποσού 1.462,43€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 12.186,95€ πλέον ΦΠΑ 2.924,87€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, για το

φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 57,58€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4,43€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 62,01€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη α) στα ακαθάριστά της έσοδα από την ατομική επιχειρηματική της δραστηριότητα της αξίας μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου, ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 153,70€ και β) στα καθαρά της κέρδη της αξίας αποσβέσεων, ύψους 67,75€, λόγω διπλής καταχώρισης παγίου στα λογιστικά αρχεία (μητρώο παγίων) ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 31.818,91€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 15.909,46€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.213,69€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 53.942,06€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη α) στα ακαθάριστά της έσοδα από την ατομική επιχειρηματική της δραστηριότητα της αξίας μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου, ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 63,20€, β) στα μικτά κέρδη της ποσού 70.000,00€ λόγω ανακρίβειας στην απογραφή έναρξης και κατ' επέκταση στο κόστος πωληθέντων και γ) στα καθαρά της κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 645,48€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 12.972,47€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 6.486,24€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.256,85€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 21.715,56€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη

α) στα ακαθάριστά της έσοδα από την ατομική επιχειρηματική της δραστηριότητα της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 12.186,95€ και β) στα καθαρά της κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 16.640,77€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, κύριος φόρος

ποσού 970,31€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 485,16€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.455,47€ λόγω α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και τον φόρο αυτών της καθαρής αξίας (ποσού 153,70€) και του ΦΠΑ (ποσού 35,35€) αντίστοιχα μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 934,96€ ενός τιμολογίου αγοράς παγίου, καθαρής αξίας 4.065,04€.

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση από 723,52€ σε 673,80€, ήτοι κατά το ποσό των 49,72€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 40,38€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 20,19€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 60,57€ λόγω α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και τον φόρο αυτών της καθαρής αξίας (ποσού 63,20€) και του ΦΠΑ (ποσού 15,17€) αντίστοιχα μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. ποσού 74,93€ δαπανών αξίας 312,19€.

Με την υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 3.234,36€, λόγω α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και τον φόρο αυτών της καθαρής αξίας (ποσού 12.186,95€) και του ΦΠΑ (ποσού 2.924,87€) αντίστοιχα μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 259,77€, δαπανών αξίας 1.082,44€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 29/07/2020 εκθέσεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 295/2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η αιτιολογία των πράξεων είναι ελλιπής και η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης. Ειδικότερα, η αιτιολογία είναι αόριστη αναφορικά με την απόρριψη διαφόρων καταναλωτικών δαπανών ποσού 1.184,99€ και δαπανών καυσίμων ποσού 1.401,96€, ως μη παραγωγικών, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ενώ είναι εσφαλμένη ως προς τη μη αναγνώριση αποσβέσεων κατά το έτος 2017, συνολικού

ποσού 15.998,00€ καθότι αφορούν σε δαπάνες επισκευής και συντήρησης υπαρχουσών εγκαταστάσεων που εξοφλήθηκαν με τραπεζικές καταθέσεις.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή

ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 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... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. 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, με το άρθρο 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 το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής... ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) 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 τα ακόλουθα κριτήρια, 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. 2. 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 εισοδήματός 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, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές

δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας... ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',... 4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:... Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού: Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης 10% ανά φορολογικό έτος... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4. 7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να

αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο...».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 29/07/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και το φάκελο της υπόθεσης, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι:

- για το φορολογικό έτος 2015, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι αναλογούσες αποσβέσεις, ποσού 67,75€, παγίου στοιχείου αγορασθέντος με το ΤΠ 190/05.10.2015, λόγω διπλής καταχώρησής του στο μητρώο παγίων (άρθρο 22 περ. γ' ν.4172/2013),
- για το φορολογικό έτος 2016, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα α) δαπάνες, ποσού 168,24€, ως προσωπικές καταναλωτικές – είδη ένδυσης (άρθρο 23 περ. ιβ' ν.4172/2013), β) αποσβέσεις, ποσού 406,50€, λόγω μη αναγραφής τους στο μητρώο παγίων (άρθρο 22 παρ. γ' ν.4172/2013), και γ) αποσβέσεις, ποσού 70,74€, λόγω μη απόδειξης του τρόπου εξόφλησης (χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) του κτηθέντος παγίου (άρθρο 23 περ. β' ν.4172/2013),
- για το φορολογικό έτος 2017, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα α) οι αναλογούσες αποσβέσεις, ποσού 406,50€, αγορασθέντος με το ΤΠ 190/05.10.2015, λόγω διπλής καταχώρησής του στο μητρώο παγίων (άρθρο 22 περ. γ' ν.4172/2013), β) αποσβέσεις, ποσού 15.533,29€, λόγω μη νόμιμης εφάπαξ διενέργειας απόσβεσης επί παγίου – εξοπλισμού επαγγελματικής στέγης (ραφιών) με αποσβέσιμη αξία μεγαλύτερη των 1.500€ (άρθρο 24 παρ. 7 ν.4172/2013), και γ) δαπάνες, ποσού 700,98€, ως προσωπικές καταναλωτικές – έξοδα συντήρησης ΕΙΧ αυτοκινήτου, καυσίμων αλλά και γεύματα (άρθρο 23 περ. ιβ' ν.4172/2013), που αντιστοιχούν στο 50% των πραγματοποιηθεισών δαπανών

Επειδή, 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 φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απόρριψη διαφόρων καταναλωτικών δαπανών ποσού 1.184,99€ και δαπανών καυσίμων ποσού 1.401,96€, ως μη παραγωγικών, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), είναι ανατιολόγητες. Αρχικώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η προσφεύγουσα επικαλείται το αρχικό ύψος των απορριφθεισών δαπανών, όπως αυτό είχε

συμπεριληφθεί στο υπ' αριθ./22.06.2020 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων. Όμως, μετά την προσκόμιση του υπ' αριθ. πρωτ./14.07.2020 υπομνήματος της προσφεύγουσας και την αποδοχή από την ελεγκτική αρχή των ισχυρισμών της, οι δαπάνες αυτές περιορίστηκαν στο ποσό των 168,24€ και 700,98€ αντίστοιχα. Περαιτέρω, στην από 29/07/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ ρητά αναφέρεται ότι, κατά το έτος 2016, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας δαπάνες, ποσού 168,24€, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες καθότι αφορούν σε είδη ένδυσης και παρεπόμενα έξοδα (άρθρο 23 περ. ιβ' ν.4172/2013) και κατά το έτος 2017, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες, ποσού 700,98€, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες καθότι αφορούν σε έξοδα συντήρησης ΕΙΧ αυτοκινήτου, καυσίμων αλλά και γεύματα (άρθρο 23 περ. ιβ' ν.4172/2013), που αντιστοιχούν στο 50% των πραγματοποιηθεισών δαπανών, καθότι η φύση των εργασιών (κατάστημα αθλητικών ειδών) δεν απαιτεί μετακινήσεις για την εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών σκοπών και πρόκειται για επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο. Επιπρόσθετα, ο επιμέρους ισχυρισμός περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης αποσβέσεων πάγιων στοιχείων κατά το έτος 2017, συνολικού ποσού 15.998,00€ καθότι τα τιμολόγιά τους εξοφλήθηκαν με τραπεζικές καταθέσεις στερείται βασιμότητας διότι ο λόγος απόρριψης των αποσβέσεων δεν εδράζεται επί του μη προσήκοντος τρόπου εξόφλησης των παγίων αλλά επί της παρέκκλισης από τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 7 ν.4172/2013, δη μη νόμιμης διενέργειας εφάπαξ απόσβεσης επί παγίου και συγκεκριμένα, επί εξοπλισμού επαγγελματικής στέγης (ραφιών) με αποσβέσιμη αξία μεγαλύτερη των 1.500€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης απόρριψης των ανωτέρω δαπανών, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα αναφορικά με τις λοιπές διαπιστωθείσες διαφορές στην φορολογία εισοδήματος αλλά και ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου επί παραβάσεων των ΕΛΠ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/07/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./30.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση
την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ./29.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α
ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο (αποκρυβείσα ύλη 153,70€ πλέον ΦΠΑ 23% 35,35€)	250,00 €
---	----------

**Η υπ' αριθ./29.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α
ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016**

Πρόστιμο (αποκρυβείσα ύλη 63,20€ πλέον ΦΠΑ 24% 15,17€)	250,00 €
--	----------

**Η υπ' αριθ./29.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α
ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017**

Πρόστιμο (αποκρυβείσα ύλη 12.186,95€ πλέον ΦΠΑ 24% 2.924,87)	1.462,43 €
--	------------

**Η υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

Διαφορά φόρου	57,58 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	4,43 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	62,01 €

**Η υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Διαφορά φόρου	31.818,91 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	15.909,46 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	6.213,69 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	53.942,06 €

**Η υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

Διαφορά φόρου	12.972,47 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	6.486,24 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	2.256,85 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	21.715,56 €

**Υπ' αριθ./29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015**

Διαφορά φόρου	970,31 €
---------------	----------

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	485,16 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.455,47 €

Υπ' αριθ. /29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016

Χρεωστικό υπόλοιπο	40,38 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	20,19 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	60,57 €
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση	49,72 €

Υπ' αριθ. /29.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017

Διαφορά φόρου	3.234,36 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	154,75 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.389,11 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.