



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 10-5-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1243



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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 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 1064/2017 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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία 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 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5.Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, λογιστή, με έδρα στα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των κάτωθι πράξεων: **α)** της με αριθμ. .../**11-11-2020** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., φορολογικού έτους 2014, **β)** της με αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **γ)** της υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **δ)** της υπ' αριθμ...../**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, **ε)** της υπ' αριθμ...../**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, **στ)** της υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., 3^{ου} τριμήνου, φορολογικού έτους 2014, **ζ)** της υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, **η)** της υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 1^{ου} τριμήνου έτους 2015, **θ)** της υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου έτους 215, **ι)** της υπ' αριθμ. .../**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου 2015, και **κ)** της υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την από 18/12/2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

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

Επί της από **11-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 με αριθμό .../**11-11-2020** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ (αρ.54 ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **3.000,00€**, λόγω **α)**μη έκδοσης οκτώ (8) Α.Π.Υ. αποκρυβείσας αξίας 600,00€, **β)** ανακριβούς έκδοσης μίας (1) Α.Π.Υ. με αξία ανακρίβειας 199,35€, και **γ)**μη έκδοσης τριών (3) Τ.Π.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων σε μία επιχείρηση – πελάτη του συνολικής αποκρυβείσας αξίας 180,00€, κατά παράβαση των αρ. 2 παρ.1&3, αρ.4 παρ.17, του αρ. 10, και 6 παρ.14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1, περ. θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν.4174/2013.

- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.030,89€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.515,45 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 163,50€, ήτοι **συνολικό ποσό 4.709,84€**, λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. καθαρής αποκρυβείας αξίας 979,35€, λόγω μη καταχώρησης στα λογιστικά του αρχεία, φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 1.900,00€, λόγω πώλησης παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν μεταφέρθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος, καθαρής αξίας 500,00€ και λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών δαπανών ύψους 8.277,90€ πλέον Φ.Π.Α. 752,00 €.
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.022,72€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 505,68 €, ήτοι **συνολικό ποσό 2.528,40€**, λόγω της πώλησης παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν μεταφέρθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος, καθαρής αξίας 2.455,00€ και λόγω απόρριψης ως λογιστικών διαφορών δαπανών ύψους 5.324,68€ πλέον Φ.Π.Α. 1.155,23 €.
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 262,72€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 131,36 €, ήτοι **συνολικό ποσό 394,08€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση μίας Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 210,00€ πλέον Φ.Π.Α. 48,30€ και μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α. δαπανών 214,42€
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 267,26€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 133,63 €, ήτοι **συνολικό ποσό 400,89€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση μίας Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 210,00€ πλέον Φ.Π.Α. 48,30€ και λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α δαπανών 218,96€.
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 3^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 215,09€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 107,55 €, ήτοι **συνολικό ποσό 322,64€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση μίας Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 210,00€ πλέον

Φ.Π.Α εκροών 48,30€, λόγω πώλησης παγίων με Φ.Π.Α. ποσού 138,19€ και λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α. δαπανών 28,60€

- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 628,98€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 314,49 €, ήτοι **συνολικό ποσό 943,47€**, λόγω μη απόδοσης του Φ.Π.Α. εκροών που αφορά στην μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και μη καταχώρηση στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 2249,35€ πλέον Φ.Π.Α. εκροών 517,35€, λόγω μη αναγνώρισης αγοράς παγίων με Φ.Π.Α. εισροών 123,23€ και λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α. δαπανών 28,60€.
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 273,74€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 136,87 €, ήτοι **συνολικό ποσό 410,61€**, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. παγίων που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο με Φ.Π.Α. εισροών 78,35€ και λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α. δαπανών 160,98€.
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 217,40€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 108,70 €, ήτοι **συνολικό ποσό 326,10€**, λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α. δαπανών 217,40€.
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 3^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 222,00€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 111,00 €, ήτοι **συνολικό ποσό 333,00€**, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. παγίων που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο με Φ.Π.Α. εισροών 220,28€ και λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α. δαπανών 96,82€.
- Με την με αριθμό/**11-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 379,53€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 189,77 €, ήτοι **συνολικό ποσό 569,30€**, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α.

παγίων που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο με Φ.Π.Α. εισροών 218,59€ και λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. επί δαπανών που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, με Φ.Π.Α. δαπανών 162,81€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 11-11-2020 Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ, Φ.Ε. & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, δυνάμει της υπ. αριθμ./20-07-2020 εντολής μερικού ελέγχου, ως προτεραιοποιημένη υπόθεση 2020, για τα φορολογικά έτη 2014-2015.

Από τον έλεγχο στα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, κατόπιν επίδοσης της εντολής ελέγχου, της υπ' αριθμ./22-7-2020 γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 19 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τα άρθρα 397 και 398 του Ν. 4512/2018 και της υπ' αριθμ./9-5-2019 πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, καθώς και στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι:

I. στη χρήση 2014, ο προσφεύγων **α)** δεν εξέδωσε οκτώ (8) Τ.Π.Υ. ή άλλα φορολογικά στοιχεία για παροχή λογιστικών – φορολογικών υπηρεσιών σε δύο πελάτες της, με καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών ποσού 600,00€, πλέον Φ.Π.Α. **β)** εξέδωσε ανακριβώς το υπ' αριθμ./09-10-2014 Τ.Π.Υ. με αποκρυσταλλωμένη καθαρή αξία ύψους 199,35€ και **γ)** δεν εξέδωσε τρία (3) Τ.Π.Υ. ή άλλα φορολογικά στοιχεία σε μία επιχείρηση – πελάτη της για παροχή λογιστικών υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυσταλλωμένης αξίας 180,00€. Η συνολική αξία του Φ.Π.Α. εκροών από τις παραπάνω παραβάσεις ανέρχεται σε 225,25€. **δ)** Από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία έσοδα που προήλθαν από την έκδοση πέντε (5) Τ.Π.Υ. προς τα «.....», με Α.Φ.Μ.: και δύο (2) Τ.Π.Υ. προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής αποκρυσταλλωμένης καθαρής αξίας 1.900,00€ πλέον Φ.Π.Α. 437,00€

Επίσης, απορρίφθηκαν δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους, καθώς και αγορές παγίων, συνολικής καθαρής αξίας 8.277,90€, πλέον Φ.Π.Α. 752,00€, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν σχετίζονται με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα.

II. στη χρήση 2015 ο προσφεύγων **α)** πούλησε πάγια περιουσιακά στοιχεία ύψους 2.455,00€, τα έσοδα των οποίων, ενώ καταχωρήθηκαν στα φορολογικά του βιβλία δεν «μεταφέρθηκαν» στη δήλωση φόρου εισοδήματος (Ε3) και **β)** απορρίφθηκαν δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους, καθώς και αγορές παγίων, συνολικής καθαρής αξίας 5.324,68€, πλέον Φ.Π.Α. εισροών (πάγια) 517,22 € και Φ.Π.Α. δαπανών 638,01€, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν σχετίζονται με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμ./20-10-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα και στη συνέχεια εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός του.
2. Εσφαλμένος προσδιορισμός φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α. Δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα του για την επιβολή του Φ.Π.Α., αλλά η φορολογική αρχή αρκέστηκε στη μεταφορά των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.
3. Ουσιαστική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων.
 - I. Στην έκθεση φόρου εισοδήματος αναγράφεται ότι τους δύο πρώτους μήνες του 2015 κατέβαλε έξοδα ενοικίου ύψους 480€. Το γεγονός ότι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου δεν τα δήλωσε δεν μπορεί να καταλογιστεί σε εκείνον. Στην κατάσταση λογιστικών διαφορών, εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση αγοράς ενός κινητού Apple Iphone με τίμημα 600,80€ πλέον Φ.Π.Α., η δαπάνη αγοράς ενός tablet ipad αξίας 107,15€ πλέον Φ.Π.Α. και ενός tablet ipad αξίας 950,40€ στη χρήση 2015, καθώς και η δαπάνη ενός κινητού μάρκας iphone 6 plus αξίας 636,59€ πλέον Φ.Π.Α., καθώς απασχολούσε στο γραφείο του έξι άτομα προσωπικό και η χρήση των ανωτέρω ήταν απαραίτητο εργαλείο της δουλειάς τους. Σε ότι αφορά την αγορά των τηλεοράσεων αυτές υπάρχουν ακόμη και σήμερα στο γραφείο του και χρησιμοποιούνται ως οθόνες ηλεκτρονικών υπολογιστών. Το ίδιο και το φυτό Μπονσάϊ. Τέλος, αβάσιμα απορρίφθηκε η έκπτωση του Τ.Π.Υ..../1-7-2014 αξίας 3.600€, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης, καθόσον η σχετική νομοθεσία δεν καθορίζει το χρόνο εξόφλησης.
 - II. Εσφαλμένα καταλογίστηκε η παράβαση της μη έκδοσης οκτώ Α.Π.Υ. καθώς ο προσφεύγων ανέλαβε τις δύο επιχειρήσεις, του και του το έτος 2015, οπότε και υπέβαλε τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014. Σε ό,τι αφορά την υποτιμολόγηση του/16-10-2014 Τ.Π.Υ. αυτή οφείλεται στη συγγένεια με τον πελάτη. Σε ότι αφορά την επιχείρηση του, ο προσφεύγων την ανέλαβε τον Οκτώβριο του 2014 γι' αυτό εξέδωσε παραστατικό μόνο για αυτό το τρίμηνο. Επισυνάπτονται υπεύθυνες δηλώσεις.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

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 της 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 την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται 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 στο άρθρο 4 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται:

« Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου».

Επειδή, στα άρθρα 6 & 7 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) προβλέπονται τα εξής: Άρθρο 6 – τιμολόγηση συναλλαγών «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 επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. {...}

4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. {...}

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. «Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.»

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. 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. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Άρθρο 7 – Απόδειξεις λιανικών συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς

φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. {...}

3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης {...} Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α).....,

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς».

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.4308/2014 που ισχύει από το φορολογικό έτος 2015 και μετά: Άρθρο 3 παρ.1 «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Άρθρο 8 παρ.1 «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.» Άρθρο 11 «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί [...]

Άρθρο 12 παρ.1 «Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη». Άρθρο 13 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)..., β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, γ)..., δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή 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. (θ.14 –ΚΦΑΣ, Σταματόπουλος, σελ. 498). Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εξαρτάται από την παράδοση του αγαθού ή την προσφορά της υπηρεσίας και δεν ενδιαφέρει ο τρόπος καταβολής του τιμήματος, εάν πωλείται σε δόσεις, αν παρακρατείται η κυριότητα κλπ. (θ.59-60, ΚΦΑΣ, Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις e-forin, 2013, σελ. 504).

Επειδή, το Τ.Π.Υ. εκδίδεται με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Όταν η παροχή διαρκεί το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. (αρ.6 παρ.14). Όταν προσφέρονται επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες κάθε μέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, τότε το Τ.Π.Υ. εκδίδεται στο τέλος κάθε μήνα και επιτρέπεται να συμπληρωθεί στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα. Δεν απαγορεύεται βέβαια να εκδίδεται τιμολόγιο για τις επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών κάθε εβδομάδα ή κάθε δεκαπενθήμερο κ.λ.π. Διευκρινίζεται ότι το τιμολόγιο δεν συνδέεται με το χρόνο καταβολής του αντιτίμου των υπηρεσιών, είτε το τίμημα προκαταβάλλεται, είτε καταβάλλεται εκ των υστέρων σε δόσεις..... το προέχον στοιχείο για το χρόνο έκδοσης του Τ.Π.Υ είναι ο χρόνος προσφοράς της υπηρεσίας, το δεδουλευμένο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης, χωρίς να εξαρτάται από το χρόνο και τον τρόπο της εξόφλησης. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί σε νεότερο χρόνο από την ολοκλήρωση του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας, αφού ως γενική αρχή αναγνωρίζεται ότι οι νόμοι θέτουν καταληκτικές προθεσμίες και δεν απαγορεύουν την εκπλήρωση μίας υποχρέωσης νωρίτερα από την καταληκτική ημερομηνία... (θ.58, ΚΦΑΣ, Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις e-forin, 2013, σελ. 529-530).

Επειδή, οι Α.Π.Υ των ελεύθερων επαγγελματιών για παροχή υπηρεσίας προς ιδιώτες, εκδίδονται, όπως οι αποδείξεις παροχής των λοιπών υποχρεωσεων απεικόνισης συναλλαγών, με την ολοκλήρωση της παροχής των προσφερόμενων υπηρεσιών. Μέχρι 31-12-2010 εκδίδονταν με την είσπραξη σε κάθε περίπτωση, ενώ πλέον η μόνη περίπτωση στην οποία οι ελεύθεροι επαγγελματίες εκδίδουν Τ.Π.Υ. κατά την είσπραξή του, είναι όταν αυτό αφορά συναλλαγή με το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ (αρ.7 παρ.4 περ.β, ΚΦΑΣ).

Για παράδειγμα, λογιστής αναλαμβάνει την τήρηση βιβλίων και στοιχείων εταιρείας αντί του ποσού των 100€ ανά μήνα, οπότε εκδίδει το σχετικό τιμολόγιο τουλάχιστον μέχρι το τέλος κάθε μήνα (δεν αποκλείεται να εκδοθεί και σε προγενέστερο χρόνο, εφόσον η υπηρεσία είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη), ενώ για τη σύνταξη και την υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων (Φ.Ε., Φ.Π.Α. κλπ) συμφωνεί το ποσό των 80€ ανά δήλωση, οπότε εκδίδει το σχετικό Τ.Π.Υ. με την υποβολή κάθε δήλωσης, ανεξαρτήτως αν θα εισπράξει το συμφωνηθέν τίμημα ή όχι και στις δύο προαναφερθείσες περιπτώσεις. Εάν η αμοιβή έχει συμφωνηθεί ανά τρίμηνο ή ανά έτος η απόδειξη θα πρέπει να εκδοθεί στο τέλος κάθε τριμήνου ή στο τέλος του έτους ανεξαρτήτως χρόνου είσπραξης.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, εάν δεν υπάρχει σύμβαση βάσει της οποίας καθορίζονται οι υποχρεώσεις μεταξύ των συμβαλλομένων, το κρίσιμο φορολογικό παραστατικό πρέπει να εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό. Στο βαθμό που ο προσφεύγων, ως λογιστής, ενημερώνει τα βιβλία του πελάτη του και υποβάλλει δηλώσεις ή πραγματοποιεί οποιαδήποτε άλλη εργασία για λογαριασμό του, π.χ. υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α., αυτό το χρονικό σημείο, η αμοιβή του καθίσταται απαιτητή από τον πελάτη του. (θ.77α, ΚΦΑΣ, Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις e-forin, 2013, σελ. 739).

Επειδή στις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι τις 16-10-2015, ορίζεται ότι: «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.**

Ενώ στην περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «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 της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και **δ) πεντακόσια (500) 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 της μη έκδοσης ή έκδοσης

ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη: «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. ...» ενώ στο άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου 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 πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με την Πολ. 1113/2015 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρ. 22 του ΚΦΕ ως εξής: «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)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. β του Ν. 4172/2013 – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, 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»

Επειδή, με την Πολ 1216/2014 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της παρ. β' του άρ.23 του Ν. 4172/2013 ως εξής: «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. [...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά 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».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 – Φ.Π.Α. ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 - 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. Άρθρο 2- 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, β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία

Άρθρο 3- «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, [...]

Άρθρο 13 - 1. Η Παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας,

Άρθρο 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«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.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη χρήση 2014, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Σε δύο περιπτώσεις που αφορούν παροχή λογιστικών υπηρεσιών στις ατομικές επιχειρήσεις του του με Α.Φ.Μ.: και του του με ΑΦΜ:, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε οκτώ (8) Τ.Π.Υ. ενώ υπέγραψε τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.
- Επίσης, δεν εξέδωσε τρεις (3) Α.Π.Υ. που αντιστοιχούν στα τρία πρώτα τρίμηνα του 2014, για παροχή υπηρεσίας στην ατομική επιχείρηση του του με Α.Φ.Μ.:, ενώ εξέδωσε την υπ' αριθμ./3-11-2014 Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 73,17€ πλέον Φ.Π.Α. 16,83€.
- Το υπ' αριθμ./16-10-2014 Τ.Π.Υ. με καθαρή αξία 40,66€ και λήπτη τον του με Α.Φ.Μ.:, κρίθηκε από τον έλεγχο ανακριβές, καθώς θεωρήθηκε ότι η αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι δυσανάλογα μικρή σε σχέση με τον όγκο των λογιστικών εργασιών.
- Απορρίφθηκαν δαπάνες και αγορές παγίων συνολικής καθαρής αξίας 8.277,90€ πλέον Φ.Π.Α. 752,00€.
- Ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα φορολογικά του αρχεία τα υπ' αριθμ. .../15-12-2014, .../20-12-2014, .../1-12-2014, .../5-12-2014 & .../10-12-2014 εκδοθέντα Τ.Π.Υ. σειράς Α' προς τον πελάτη «.....» με Α.Φ.Μ.:, καθώς και τα υπ' αριθμ. .../27-10-2014 & .../30-10-2014 εκδοθέντα Τ.Π.Υ. σειράς Α' προς την πελάτη του «.....» με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 1.900,00€ πλέον Φ.Π.Α. 437,00€.
- Στη χρήση 2015, ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες και αγορές παγίων συνολικής καθαρής αξίας 5.324,68€ πλέον Φ.Π.Α. 1.155,23€.

Επειδή, σχετικά με την απόρριψη δαπανών που αφορούν την αγορά δύο κινητών τηλεφώνων Apple i phone 5S 16GB και I phone 6 plus 64GB αξίας 600,80€ και 636,59€ αντίστοιχα, ο έλεγχος έκρινε ότι αυτές αφορούν προσωπικές δαπάνες, καθώς διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε ως έξοδα τηλεφωνίας μηνιαίους λογαριασμούς της cosmote στους οποίους αναγράφεται ότι αφορούν οικογενειακό πακέτο με δύο αριθμούς τηλεφώνου και έχοντας αναμορφώσει ο ίδιος από τα έξοδα της επιχείρησής του τον ένα αριθμό τηλεφώνου. Επίσης, παρά το γεγονός ότι στα επίμαχα έτη, απασχολούσε τέσσερα άτομα προσωπικό, δεν είχε επαγγελματικό πρόγραμμα κινητής τηλεφωνίας, με το οποίο να πληρώνει τους λογαριασμούς των τηλεφώνων τους. Συνεπώς, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η αγορά των συγκεκριμένων τηλεφωνικών συσκευών, σημαντικής μάλιστα αξίας, αφορούσε την επαγγελματική δραστηριότητα των υπαλλήλων του, δεδομένου ότι ο έλεγχος αναγνώρισε ήδη την αγορά μίας ακόμη τηλεφωνικής συσκευής τον 4^ο μήνα του 2014, ενώ στα προηγούμενα έτη είχαν ήδη αγοραστεί δύο συσκευές τηλεφώνων στο έτος 2011 και μια στο έτος 2010.

Αντίστοιχα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η αγορά δύο τηλεοράσεων. Μία TV LED 32” Samsung UE33J5500, η οποία από τις αναζητήσεις στο διαδίκτυο, προκύπτει ότι δεν είναι monitor TV, δηλαδή συμβατή για να συνδεθεί με ηλεκτρονικό υπολογιστή, έχει πολύ μεγάλη οθόνη, ενώ από το τιμολόγιο αγοράς προκύπτει ότι αγοράστηκε μαζί με καλώδιο κεραίας και βάση στήριξης. Η δεύτερη τηλεόραση, TV LT 24” Samsung είναι μεν συμβατή με ηλεκτρονικό υπολογιστή, ωστόσο, δεν διαπιστώθηκε ότι πράγματι βρίσκεται εντός της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ορθώς απορρίφθηκαν οι ως άνω δαπάνες.

Σε ότι αφορά τη δαπάνη αγοράς ενός tablet apple I Air 2 cel 16 GB€ καθαρής αξίας 535,76€ στις 5-12-2014, αυτή εσφαλμένα απορρίφθηκε, καθώς, παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων ως λογιστής, για την άσκηση του επαγγέλματός του διέθετε σταθερούς ηλεκτρονικούς υπολογιστές και laptop, η αγορά και η χρήση tablet συνάδει με το είδος της επαγγελματικής του δραστηριότητας και δεν μπορεί να απορριφθεί παρά μόνο αν αποδειχθεί διαφορετική χρήση αυτού, γεγονός που δεν αποδεικνύεται στην προκειμένη περίπτωση. Περαιτέρω δε, εσφαλμένα απορρίφθηκε η απόσβεση ποσού 107,15€ τόσο στη χρήση 2014 όσο και στη χρήση 2015, που αφορά σε αγορά ενός tablet Apple I pad στις 1-12-2012 καθαρής αξίας 535,77€, καθώς σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η χρήση tablet εξυπηρετεί την επαγγελματική δραστηριότητα ενός λογιστή, ενώ η σχετικά σύντομη απαξίωση τέτοιου εξοπλισμού δικαιολογεί την αγορά καινούργιου tablet εντός τριών ετών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης απόρριψης της δαπάνης tablet και μη αναγνώρισης των αποσβέσεων αγοράς παλαιότερου tablet γίνεται δεκτός.

Επειδή, σχετικά με την απόρριψη της δαπάνης που αφορά την αγορά λογισμικού λόγω μη εξόφλησης της συναλλαγής μέσω τραπεζικού συστήματος, κατ’εφαρμογή του άρθ. 23 παρ.β του Ν. 4172/2013 και της Πολ. 1216/2014, η εκπεισιμότητα της δαπάνης κρίνεται όταν θα λάβει χώρα η

εξόφληση αυτής. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, η δαπάνη πραγματοποιήθηκε πριν από έξι και πλέον έτη. Ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου ήταν η ομόρρυθμη εταιρεία «. – Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, στην οποία συμμετείχαν τρεις ομόρρυθμοι εταίροι, σε ποσοστό 33,3% έκαστος, μεταξύ των οποίων ήταν ο προσφεύγων και ο αδελφός του. Η ως άνω εταιρεία προέβη σε λύση στις 1/7/2014, την ίδια ημέρα που εκδόθηκε το επίμαχο Τ.Π.Υ. Παρότι με την έκδοση του ως άνω τιμολογίου η εταιρεία είχε χρηματική απαίτηση από τον προσφεύγοντα, δεν τέθηκε σε εκκαθάριση, ως όφειλε, αλλά με τη λύση αυτής, αποφασίστηκε η διανομή του κεφαλαίου στους εταίρους.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι αιτιάσεις του προσφεύγοντα περί μη εξόφλησης του τιμολογίου, απορρίπτονται ως αβάσιμες.

Τέλος, ως προς τον ισχυρισμό περί απόρριψης δαπανών ενοικίων αλυσιτελώς προβάλλεται αφού οι εν λόγω δαπάνες δεν απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης επιβολής προστίμων ΚΦΑΣ που αφορά την παροχή υπηρεσιών στους και, ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

Η επιχείρηση του, υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 15-1-1991 και διακοπή στις 22-4-2015, ενώ η επιχείρηση του υπέβαλε έναρξη εργασιών στις 28-1-2010. Το αντικείμενο εργασιών των δύο επιχειρήσεων είναι «οικοδομικά υλικά». Οι ως άνω δύο ατομικές επιχειρήσεις, από το 2010 μέχρι και τη χρήση 2013 είχαν λογιστή τον κ. με ΑΦΜ:, ο οποίος υπέβαλε και τις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος εκάστου έτους, συμπεριλαμβανομένης και της δήλωσης οικ. έτους 2014 που υποβλήθηκε το Μάιο του 2014. Από διασταύρωση των συγκεντρωτικών πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2014 δεν υπήρχε τιμολόγηση για παροχή λογιστικών υπηρεσιών σε καμία από τις δύο ως άνω ατομικές επιχειρήσεις. Επίσης διαπιστώθηκε ότι ο, εντός του 2014, εξέδωσε 33 τιμολόγια εσόδων και έλαβε 173 τιμολόγια αγορών. Αντίστοιχα, ο, εξέδωσε 15 τιμολόγια εσόδων και έλαβε 115 τιμολόγια αγορών. Οι δύο ως άνω ατομικές επιχειρήσεις υπέβαλαν εμπρόθεσμα τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014. Δεδομένου ότι για να υποβληθούν δηλώσεις Φ.Π.Α, οι οποίες δεν είναι μηδενικές, απαιτείται η προηγούμενη ενημέρωση των βιβλίων και η σύνταξη των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι ως άνω ατομικές επιχειρήσεις, δεν διέθεταν οργανωμένο λογιστήριο, από το οποίο συνάγεται η παροχή λογιστικών υπηρεσιών από λογιστή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ζήτησε διευκρινίσεις από τον προσφεύγοντα σχετικά με το χρόνο που ανέλαβε τις λογιστικές εργασίες των ως άνω ατομικών επιχειρήσεων, ο οποίος δεν απάντησε. Στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής κατατέθηκε υπεύθυνη δήλωση των .. &, σύμφωνα με την οποία η συνεργασία τους με τον προσφεύγοντα ξεκίνησε στις αρχές του 2015.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον προηγούμενο λογιστή των ως άνω ατομικών επιχειρήσεων, έλαβε την απάντηση ότι λόγω κακής συνεργασίας με τους ... και

....., μετά την υποβολή των δηλώσεων οικ. ετών 2014, στα μέσα περίπου του 2014, σταμάτησε οποιαδήποτε συνεργασία τους, ενώ ο ίδιος ουδέποτε τήρησε τα λογιστικά αρχεία των μέχρι πρότινος πελατών του για το έτος 2014, ούτε τους παρέδωσε φορολογικά βιβλία και στοιχεία του έτους, ούτε απέστειλε αυτά στο νέο λογιστή ηλεκτρονικά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ενημέρωση των βιβλίων των δύο ατομικών επιχειρήσεων, και και η εμπρόθεσμη υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. πραγματοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου μη έκδοσης Α.Π.Υ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ για παροχή υπηρεσιών στην ατομική επιχείρηση του, με αντικείμενο εργασιών «οικοδομικά υλικά», από την έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ προκύπτει ότι ο προσφεύγων εξέδωσε το υπ'αριθμ./3-11-2014 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 73,17€, επί του οποίου αναγράφεται ότι αφορά «λογιστικές υπηρεσίες για το 10ο, 11ο και 12ο μήνα 2014». Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέγραψε τη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 που υποβλήθηκε εντός του 2015. Ωστόσο, η δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) υποβλήθηκε χωρίς υπογραφή λογιστή. Οι δε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα, ο όγκος των φορολογικών στοιχείων της ως άνω ατομικής επιχείρησης είναι μεγάλος και επομένως η διαχείριση αυτών απαιτεί υπηρεσίες λογιστή. Ωστόσο, ο έλεγχος, στην προκειμένη περίπτωση, δεν απέδειξε με τρόπο σαφή και επαρκή, ότι οι λογιστικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα τρία πρώτα τρίμηνα του 2014, προήλθαν από τον προσφεύγοντα και όχι από άλλον λογιστή.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο ίδιος ανέλαβε την παροχή λογιστικών υπηρεσιών στον τον Οκτώβριο του 2014, γίνεται δεκτός και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται πρόστιμο μη έκδοσης για τα τρία πρώτα τρίμηνα του 2014.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ στην ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:, ο έλεγχος χαρακτήρισε την έκδοση του υπ'αριθμ./16-10-2014 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 40,65€, ως υποτιμολογημένο, καθώς αυτό εκδόθηκε για παροχή «λογιστικών υπηρεσιών έτους 2014». Δεδομένου ότι ο μέσα στη χρήση 2014 εξέδωσε 375 τιμολόγια εσόδων, πλέον τα παραστατικά δαπανών, ο έλεγχος έκρινε ότι ο όγκος των λογιστικών εργασιών είναι δυσανάλογα μεγάλος σε σχέση με την αμοιβή του επίμαχου Τ.Π.Υ. Ως εκ τούτου έκρινε ως εύλογη αμοιβή την αξία των 240€ ετησίως, όπως άλλωστε διαμορφώθηκε στο επόμενο φορολογικό έτος. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός περί ευνοϊκής αμοιβής λόγω συγγένειας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με την προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδα της αποκρυσβαίσεως

ύλης, όπως αυτή διαπιστώθηκε από τη μη έκδοση, την ανακριβή έκδοση και τη μη καταχώρηση εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα, καθώς και με την απόρριψη της αξίας των δαπανών που κρίθηκε ότι δεν αφορούν σε δαπάνες της επιχείρησης και με τη απόρριψη της αξίας αγοράς πάγιων περιουσιακών στοιχείων που κατά τον έλεγχο αποδείχθηκε ότι δεν αποκτήθηκαν προς το συμφέρον και την εκτέλεση των σκοπών της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, συντάσσοντας τις από 11-11-2020 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, ο προσδιορισμός του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. πραγματοποιήθηκε με λογιστικό τρόπο, βάσει των διαπιστώσεων που με σαφήνεια και πληρότητα καταγράφονται στις αντίστοιχες εκθέσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου τόσο ο ισχυρισμός περί εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, όσο και ο ισχυρισμός περί μη σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. αλυσιτελώς προβάλλονται.

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της από **11-12-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ 115170793 και την **τροποποίηση** των:

α) υπ'αριθμ./**11-11-2020** πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ,

β) υπ'αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

γ) υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

δ) υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 1^{ου} τριμήνου 2014,

ε) υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 2^{ου} τριμήνου 2014

στ) υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 3^{ου} τριμήνου 2014,

ζ) υπ'αριθμ. υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 4^{ου} τριμήνου 2014,

και την **επικύρωση** των:

α) υπ'αριθμ. υπ' αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 1^{ου} τριμήνου 2015,

β) υπ'αριθμ./**11-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 2^{ου} τριμήνου 2015,

γ) υπ' αριθμ. υπ' αριθμ./11-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 3^{ου} τριμήνου 2015 και

δ) υπ' αριθμ. υπ' αριθμ./11-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α 4^{ου} τριμήνου 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθμ. /11-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.000,00 €	2.250,00 €

2) Επί της υπ' αριθμ. .../11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Υπ' αρ. /11-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	1.633,00	13.290,25	12.467,34	12.451,01
	Της συζύγου	6.672,64	6.672,64	6.672,64	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό	-5.170,04	-2.139,15	-2.353,12	-2.816,92
	Χρεωστικό ποσό				
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.515,45	1.408,46	1.408,46
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		136,73	300,23	291,99	155,26
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		397,83	397,83	397,83	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		-23,69	-23,69	-23,69	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή		700,67	371,47	4.380,64
	Για επιστροφή	-4.009,17			

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Υπ'αρ./11-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	2.917,29	10.696,97	10.589,82	7.672,53
	Της συζύγου	804,20	804,20	804,20	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό	8.145,70	6.122,98	6.150,85	1.994,85
	Χρεωστικό ποσό				
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			505,68	498,71	498,71
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		7.495,70			
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή		-4967,30	-5.002,14	2.493,56
	Για επιστροφή	7.495,70			

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

4)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	262,72 €	248,92 €
Πρόστιμο αρ. 58 ^Α ΚΦΔ	131,36 €	124,46 €
Συνολικό ποσό	394,08 €	373,38 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

5)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	267,26 €	253,46 €
Πρόστιμο αρ. 58^A ΚΦΔ	133,63€	126,73 €
Συνολικό ποσό	400,89 €	380,19 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

6)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	215,09 €	201,29 €
Πρόστιμο αρ. 58^A ΚΦΔ	107,55 €	100,64 €
Συνολικό ποσό	322,64 €	301,93 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

10)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	628,98 €	505,67 €
Πρόσθετος φόρος	314,49 €	252,84 €
Συνολικό ποσό	943,47 €	758,51 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

11)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	273,74 €	273,74 €
Πρόσθετος φόρος	136,87 €	136,87 €

Συνολικό ποσό	410,61 €	410,61 €
----------------------	-----------------	-----------------

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

12)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	217,40 €	217,40 €
Πρόσθετος φόρος	108,70 €	108,70 €
Συνολικό ποσό	326,10 €	326,10 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

13)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	222,00 €	222,00 €
Πρόσθετος φόρος	111,00 €	111,00 €
Συνολικό ποσό	333,00 €	333,00 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

14)Επί της υπ' αριθμ./11-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2015

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	379,53 €	379,53 €
Πρόσθετος φόρος	189,77 €	189,77 €
Συνολικό ποσό	569,30 €	569,30 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.