



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-1-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 203

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 29-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30-7-2021	2-8-2021	Εισόδημα	2015	300.693,02€
2		30-7-2021	2-8-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015	64.703,34€
3		30-7-2021	2-8-2021	Παρακρατούμενος φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα	2015	35.485,29€

4	.....	30-7-2021	2-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015	1/1 – 31/12/2015	18.027,13€
5	.....	30-7-2021	2-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 – 31/12/2015	3.600,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα και ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 30-7-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 30-7-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 200.462,01€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100.231,01€.

Με την με αριθ. / 30-7-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 43.135,56€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 21.567,78€.

Με την με αριθ. / 30-7-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος προμερισμάτων, ποσού 23.656,86€, καθότι δεν υποβλήθηκε δήλωση καταβολής φόρου 10% για μερίσματα, συνολικού ποσού 236.568,64€.

Με την με αριθ. / 30-7-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 18.027,13€, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).

Με την με αριθ. / 30-7-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 3.600,00€, ήτοι:

- Πρόστιμο ποσού 400,00€, λόγω μη υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών των Α, Β, Γ, Δ τριμήνων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14§3 του ν.4174/2013.
- Πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω υποβολής πέντε (5) ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. με πιστωτικό υπόλοιπο.
- Πρόστιμο ποσού 200,00€, λόγω μη υποβολής δύο (2) δηλώσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- Πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη ορθής τήρησης των λογιστικών της αρχείων σύμφωνα με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από την Ελληνική Νομοθεσία για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθ./ 30-12-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος, για το φορολογικό έτος 2015, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν έχει τελεστεί το αδίκημα της φοροδιαφυγής και της νομιμοποίησης εσόδων, βάσει των άρθρων 2, 3 περ. ιη' και 45 του ν.3691/2008 (ΦΕΚ Α' 166) καθώς και εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας εταιρείας, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το συνολικό ποσό, που έκρινε ο έλεγχος ως διαφορά μικτού κέρδους της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2015, σχηματίστηκε εντελώς αβάσιμα, καθώς θεώρησε πως μία σειρά αποδεδειγμένων πωλήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας προς τρίτες χώρες έγινε ανατιπολόγητα κάτω του κόστους.
- Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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.

...

...

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4174/2013 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «... 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.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών,

στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015** «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξεσης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

« ...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξεσης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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.

...

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2-6-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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 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 (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.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

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 [...]. 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.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016** τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που δίδουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, σύμφωνα με την από 30-7-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, όπως αυτή διαμορφώθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ. / 12-5-2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και του με αριθ. πρωτ. / 7-6-2021 Υπομνήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπίστωσε τα εξής:

«6.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

Κατόπιν των ανωτέρω, οι χρηματικές καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς από την ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία είναι κερδοσκοπικό νομικό πρόσωπο και όλες οι πράξεις της είναι εμπορικές, για τις οποίες δεν παρασχέθηκαν επαρκή στοιχεία για την ταυτοποίησή τους με αντίστοιχες δηλωθείσες πωλήσεις ή με μη φορολογητέες ως έσοδα πράξεις, οι οποίες ως εκ τούτου αποφαινόμαστε ότι αφορούν την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης, ήτοι πώληση εμπορευμάτων χωρίς να συνοδεύονται με την έκδοση του αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου, για το φορολογικό έτος 2015 ανέρχονται στο ύψος των **72.108,52€**, όπως αναλυτικά εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

Α/Α	ΗΜΕΡ.ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
	2015				
2	25/01/2015	.....	5.938,11	ΕΥΡΩ	Κατάθεση χρημάτων από εταίρο
9	23/04/2015	.....	2.000,00	ΕΥΡΩ	Κατάθεση χρημάτων από εταίρο
11	20/04/2015	.....	2.500,00	ΕΥΡΩ	Κατάθεση χρημάτων από εταίρο

Α/Α	ΗΜΕΡ.ΣΥΝΑΛ.	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛ.	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
36	16/10/2015	.....	5.000,00	ΕΥΡΩ	Κατάθεση χρημάτων από
39	16/11/2015	.....	1.986,50	ΕΥΡΩ	Κατάθεση από
40	02/12/2015	.....	2.500,00	ΕΥΡΩ	Κατάθεση χρημάτων από εταίρο
41	18/12/2015	.....	20.000,00	ΕΥΡΩ	Κατάθεση χρημάτων από το ταμείο της ελεγχόμενης
42	18/12/2015	.....	32.183,91	ΕΥΡΩ	Μεταφορά από εταιρικό λογαριασμό
		ΣΥΝΟΛΟ	72.108,52		

7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ - ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης, αναμορφώνονται με την προσθήκη των πιο κάτω ποσών ως λογιστικών διαφορών, που προέκυψαν από τον έλεγχο των αποτελεσματικών λογαριασμών και τα οποία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του **Ν.4172/2013**.

ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
64-01-00-000	Από τα ακαθάριστα έσοδα δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 5.739,00 Ευρώ , που αφορά τον λογαριασμό 64-01-00-000 «Έξοδα ταξιδιών Εξωτερικού» διότι η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την σκοπιμότητα των εν λόγω ταξιδιών στο εξωτερικό ήτοι αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.	5.739,00
64-00-00-006	Από τα ακαθάριστα έσοδα δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 3.118,04 Ευρώ , που αφορά τον λογαριασμό 64-01-00-006 «Έξοδα Μετακίνησης με οικεία μέσα» ως δαπάνη μη παραγωγική που δεν αφορά την επιχείρηση, διότι ενώ η ελεγχόμενη διαθέτει ιδιότητα μεταφορικά μέσα και εκπίπτει έξοδα κίνησης, οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούν σε μεταφορικά μέσα τρίτων (μη εκμισθωμένα).	3.118,04
64-03-00-001	Από τα ακαθάριστα έσοδα δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 15.729,54 Ευρώ , που αφορά τον λογαριασμό 64-03-00-001 «Έξοδα Εκθέσεων Εσωτερικού» διότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2015 δεν προκύπτουν στοιχεία όπως email, φυλλάδια, συμβάσεις, δαπάνες που σχετίζονται με έξοδα επαγγελματικών ταξιδιών, που να αποδεικνύουν την συμμετοχή της επιχείρησης σε εκθέσεις κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο.	15.729,54
		...

62-04-00-001	... Από τα ακαθάριστα έσοδα δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το ποσό των 3.521,62 Ευρώ, που αφορά τα με αριθ. 1/26-01-2015, 2/23-07-2015, 3/31-07-2015 Πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης προς την, το με αριθ. 10/20-11-2015 Πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης προς την και το με αριθ. 11/20-11-2015 Πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης προς την, διότι αφορά εκπώσεις πωλήσεων χωρίς να υπάρχουν τα αντίστοιχα συμφωνητικά και αποδεικτικά από τα οποία να προκύπτει ο σύννομος ως προς τη μη φορολόγηση λόγος της έκπτωσης. Από τον έλεγχο των τιμολογίων που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση και αφορούν πωλήσεις στο εξωτερικό (όπως απεικονίζονται αναλυτικά στην επισυναπτόμενη κατάσταση) προκύπτει ότι όλες ανεξαιρέτως οι εν λόγω πωλήσεις βιβλίων διενεργούνται κατά σύστημα σημαντικά κάτω του κόστους σε σχέση με την τιμή αγοράς. Οι εν λόγω πωλήσεις δημιουργούν δαπάνη για την ελεγχόμενη επιχείρηση η οποία δεν συνάδει με τις εμπορικές πρακτικές, ενώ από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι δύναται να επιφέρει έστω και μακροπρόθεσμα όφελος για την επιχείρηση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013, η δαπάνη που πραγματοποιεί η επιχείρηση πρέπει να γίνεται προς όφελος της επιχείρησης προκειμένου να εκπίπτει φορολογικά. Έχει κριθεί από την Διοίκηση ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, η ζημιά που προκύπτει από πωλήσεις εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους, είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της). Είναι δυνατόν, όμως, να πωλούνται εμπορεύματα σε τιμές κάτω του κόστους <u>εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που το δικαιολογούν, όπως εταιρείες που βρίσκονται σε εκκαθάριση</u>. Η εταιρεία, όμως, θα πρέπει να αποδείξει στις φορολογικές αρχές ότι η πώληση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους δικαιολογείται για επιχειρηματικούς λόγους. Επίσης, θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν οι κανόνες περί αθέμιτου ανταγωνισμού. Το ίδιο καθεστώς ισχύει και για δαπάνες τις οποίες η εταιρεία επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες ή σε τρίτες επιχειρήσεις, πελάτες της (απόφαση ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017). Η επιχείρηση δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδείξει ότι η εν λόγω δαπάνη έγινε προς όφελος της. Αξίζει να αναφερθεί ότι το σύνολο των βιβλίων που η ελεγχόμενη επιχείρηση πούλησε στο εξωτερικό ανέρχεται σε 63.794 βιβλία συνολικής αξίας 424.673,02 Ευρώ. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των τιμών των παραπάνω αναφερθέντων βιβλίων σε σύγκριση με τις τιμές αγοράς τους υπάρχουν τεράστιες αποκλίσεις. Ο έλεγχος υπολόγισε την αξία των πωληθέντων βιβλίων λαμβάνοντας υπόψη κάθε πρόσφορο μέσο. Συγκεκριμένα έλαβε υπόψη του την τιμή αγοράς ή την τιμή που αναγράφεται στην απογραφή έναρξης ή λήξης και προσδιόρισε ότι η αξία των εμπορευμάτων που απέστειλε η επιχείρηση στο εξωτερικό ανέρχεται σε 970.704,39 Ευρώ. Επομένως η διαφορά 970.704,39€ - 424.673,02€ = 546.031,37€ που αντιστοιχεί κατ' ελάχιστο στην διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των εμπορευμάτων αυτών, θεωρείται ως διαφορά κάτω του κόστους πωλήσεων, η οποία δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως δαπάνη (εκπίπτουσα από τις υπόλοιπες πωλήσεις) που έγινε προς όφελος της επιχείρησης (αλλά προφανώς έγινε με σκοπό η ελεγχόμενη να παρουσιάζει μικρότερα ακαθάριστα έσοδα και μικρότερο	3.521,62 546.031,37
--------------	---	-----------------------------------

	καθαρό κέρδος).	
	Στα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν για τις ως άνω υποτιμολογημένες πωλήσεις βιβλίων στο εξωτερικό, εμπεριέχεται μεγάλος αριθμός βιβλίων που διατέθηκαν ως δωρεάν δείγματα τιμολογούμενα με συμβολική αξία και τα οποία από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν σε 5.602 βιβλία συνολικής αξίας αγοράς 52.090,48€, ήτοι σε ποσοστό άνω του 12% επί του συνόλου των ως άνω υποτιμολογημένων πωλήσεων εξωτερικού. Το ως άνω ποσοστό δωρεάν διάθεσης δειγμάτων κρίνεται από τον έλεγχο ως μη πραγματικής αιτιολόγησης συναλλαγή και το κόστος αυτών προς το συμφέρον της δαπάνη, καθώς σύμφωνα με την κρατούσα εμπορική πρακτική και τα συναλλακτικά ήθη, ποτέ δεν υπερβαίνει το 0,5 με 1% επί των πωλήσεων. Άλλωστε εν προκειμένω δεν δικαιολογείται δωρεαν διάθεση δειγμάτων για προώθηση ζημιολογίων (κάτω του κόστους) πωλήσεων. Κατόπιν αυτού ο έλεγχος προσθέτει στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το ποσό των 45.000,00€ το οποίο αντιστοιχεί στην αγοραία αξία (κόστος) των ως άνω φερομένων ως δωρεάν δειγμάτων αφού αφαιρέσει στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης από το συνολικό κόστος μέρος αυτού που αντιστοιχεί σε ποσοστό πλέον του 1% επί των πωλήσεων στο εξωτερικό ήτοι: $52.090,48 - 7.090,48 = 45.000,00€$. Σύνολο	45.000,00
		718.739,57

Παρατήρηση: Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η ελεγχόμενη επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2015 πούλησε εμπορεύματα εκτός Ελλάδας (ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές) στα οποία, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η τιμή πώλησης των εμπορευμάτων ήταν ανατιολόγητα κάτω του κόστους σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 παρ. α του ν.4172/2013 (ως προς το συμφέρον της επιχείρησης) πολύ χαμηλότερη σε σχέση με την τιμή αγοράς αυτών – κόστους πωληθέντων. Παραθέτουμε τους παρακάτω πίνακες για τον υπολογισμό του ποσού της ζημίας εκ των πωλήσεων ύψους 546.031,37 Ευρώ που προκύπτει από τιμολόγηση κάτω του κόστους.

Εξαγωγές:

Ημερομηνία	Αρ. Παρ.	Επωνυμία	Ποσό Τιμολογίου	Ελάχιστο ποσό κόστους ελέγχου βάσει
19/01/201	Τ.Π.Ε. 1	.....	99,00	197,46
16/02/2015	Τ.Π.Ε. 2	.....	900,00	4.800,00
10/03/2015	Τ.Π.Ε. 3	.....	9.199,95	30.438,13
12/03/2015	Τ.Π.Ε. 4	.....	450,00	1.378,00
08/06/2015	Τ.Π.Ε. 5	.....	3.560,00	14.444,70
07/07/2015	Τ.Π.Ε. 8	.....	8.836,71	28.265,85
24/07/2015	Τ.Π.Ε. 12	.....	35.425,00	128.988,50
14/07/2015	Τ.Π.Ε. 9	.....	200,00	349,20
31/07/2015	Τ.Π.Ε. 15	.....	133.618,00	488.379,94
29/09/2015	Τ.Π.Ε. 26	.....	5.988,55	19.774,05
19/11/2015	Τ.Π.Ε. 29	.....	265,00	738,48

		ΣΥΝΟΛΟ	198.542,21	717.754,31
		ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		-519.212,10

Ενδοκοινοτικές παραδόσεις:

Ημερομηνία	Αρ. Παρ.	Επωνυμία	Ποσό Τιμολογίου	Ελάχιστο κόστους ελέγχου	ποσό βάσει
10/02/2015	ΤΙΜ. 63	.....	7.192,00	7.192,00	
19/06/2015	Τ.Π.Ε. 7	.....	924,00	2.380,00	
22/07/2015	Τ.Π.Ε. 10	.....	2.846,80	6.221,96	
22/07/2015	Τ.Π.Ε. 11	.....	918,00	952,00	
30/07/2015	Τ.Π.Ε. 13	.....	179.008,87	196.960,56	
30/07/2015	Τ.Π.Ε. 14	.....	2.715,49	2.715,49	
10/08/2015	Τ.Π.Ε. 16	.....	8.851,43	11.926,50	
20/08/2015	Τ.Π.Ε. 17	.....	3.671,25	3.773,62	
20/08/2015	Τ.Π.Ε. 18	.....	701,25	624,75	
21/08/2015	Τ.Π.Ε. 19	.....	1.742,40	2.692,80	
03/09/2015	Τ.Π.Ε. 22	.....	8.646,00	8.304,90	
03/09/2015	Τ.Π.Ε. 23	.....	4.771,00	5.081,00	
14/09/2015	Τ.Π.Ε. 25	.....	50,31	50,31	
06/10/2015	Τ.Π.Ε. 27	.....	1.716,00	1.666,41	
07/10/2015	Τ.Π.Ε. 28	.....	2.312,76	2.340,33	
02/12/2015	Τ.Π.Ε. 30	.....	63,25	67,45	
		ΣΥΝΟΛΟ	226.130,81	252.950,08	
		ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		-26.819,27	
ΣΗΜΕΙΩΣΗ: ο προσδιορισμός της αξίας αγοράς των προϊόντων - κόστους πωληθέντων των πωλήσεων του παραπάνω πίνακα έγινε βάσει των φορολογικών στοιχείων αγορών των εμπορευμάτων που η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο, αντίγραφα των οποίων επισυνάπτονται στην πρωτότυπη έκθεση ελέγχου.					

».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΣΟΥ 546.031,37€

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αιτιολογήσει τις λογιστικές διαφορές, ποσού 546.031,37€, που της καταλόγισε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, λόγω πώλησης ξενόγλωσσων βιβλίων στο εξωτερικό σε τιμές χαμηλότερες του κόστους προσκόμισε την από 11/12/2014 Σύμβαση Συνεργασίας με την εταιρεία «.....», που εδρεύει στην Κύπρο. Στην ανωτέρω σύμβαση συμφωνήθηκε ότι:

«1. Μεταξύ των εδώ συμβαλλομένων υφίσταται εμπορική συνεργασία και ειδικότερα η δεύτερη προωθεί, διανέμει και εμπορεύεται τα είδη της πρώτης και συγκεκριμένα βιβλία, περιοδικά, τεστ και το λοιπό εκπαιδευτικό υλικό σχετιζόμενο με τις ξένες γλώσσες και την πληροφορική.

2. Η δεύτερη συμβαλλόμενη έχει ήδη προτείνει και προβάλλει στην πρώτη συμβαλλόμενη τη σκέψη και πρόθεση της να προωθήσει και εμπορευθεί τα εμπορεύματα της πρώτης, σε χώρες του εξωτερικού με ιδιαιτερότητες αλλά και τεράστιο επενδυτικό ενδιαφέρον, σε περίπτωση ευόδωσης της συνεργασίας. Ειδικότερα, η δεύτερη συμβαλλόμενη έχει εκθέσει και αναλύσει στην πρώτη συμβαλλόμενη πως αποτελεί ευκαιρία η επέκταση σε μεγάλες και αναπτυσσόμενες ραγδαίως αγορές του εξωτερικού και ενδεικτικώς Ρωσία, Αίγυπτο, Τουρκία, Μεξικό κλπ, όπου λόγω μεγάλου πληθυσμού και των συνθηκών που αναπτύσσονται, αναμένεται ραγδαία ζήτηση και ανάπτυξη στην εκμάθηση ξένων γλωσσών και την εμπορία οικείου εκπαιδευτικού υλικού. Όπως έχει ήδη εκθέσει και αναλύσει η δεύτερη συμβαλλόμενη, λόγω της εμπειρίας της στο χώρο και της προηγούμενης δραστηριοποίησης σε αυτές τις χώρες για λογαριασμό πελατών μας, όπως πχ η, έχουμε αναπτύξει ένα δίκτυο συνεργατών και γνωριμιών, τόσο σε επίπεδο ιδιωτών όσο και φορέων κρατικών δομών, ώστε να διατηρούμε την πεποίθηση πως με τη στήριξη της πρώτης συμβαλλόμενης και με τις κοινές προσπάθειες, μπορούμε να εδραιώσουμε τα είδη στις ενδιαφέρουσες αυτές αγορές.

3. Η πρώτη συμβαλλόμενη έχει εκτιμήσει διάφορες παραμέτρους, όπως τη μέχρι τώρα καλή συνεργασία με την δεύτερη συμβαλλόμενη, την εμπειρία που έχει σε πωλήσεις στις χώρες αυτές από προηγούμενες συνεργασίες, τη μεγάλη πράγματι, πρόκληση των αγορών αυτών, λόγω του τεράστιου πληθυσμού και της ανάγκης επιμόρφωσης των κατοίκων τους ώστε να καταστούν ανταγωνιστεί και αναγνωρίζει πως τυχόν καθιέρωση της θα ισοδυναμούσε με τεράστιο όγκο πωλήσεων και ραγδαία ανάπτυξη.

4. Φυσικά, λόγω των εκάστοτε ιδιαιτεροτήτων των ως άνω χωρών, της κοινωνικής οικονομικής και πολιτικής αστάθειας, του χαμηλού δείκτη οικονομικών μεγεθών των' ανά πάσα στιγμή επαπειλούμενων αναταραχών αλλά και κυβερνητικών επεμβάσεων περιορισμών και ρυθμίσεων της δημόσιας και ιδιωτικής ζωής, τα μέρη αναγνωρίζουν πως το εγχείρημα έχει σημαντικό ρίσκο αλλά σε κάθε περίπτωση αποτελεί σπουδαία προοπτική, ικανή να αυξήσει ραγδαία τα μεγέθη, την ανταγωνιστικότητα και τους τζίρους των δυο μερών.

4. Ενόψει τούτων τα μέρη λαμβάνοντας υπόψη την πρόκληση των ως άνω αγορών σε συνάρτηση και με το πολύπλευρο ρίσκο βεβαίως, συναποφασίζουν ένα πλαίσιο επένδυσης και συνεργασίας στον τομέα αυτόν ως ακολούθως:

5. Η δεύτερη συμβαλλόμενη αναλαμβάνει να καταβάλει κάθε δυνατή προσπάθεια για την καθιέρωση και ανάπτυξη των ειδών και υπηρεσιών της πρώτης συμβαλλόμενης αρχικά στις Χώρες της Τουρκίας, του Μεξικό, της Αιγύπτου και της Ρωσίας με απώτερο πλάνο τις αγορές της Κίνας, του Βιετνάμ κα, της Ινδίας. Στα πλαίσια αυτά θα διαθέσει χρόνο και στελέχη για την προβολή και καθιέρωση των συμβατικών ειδών στις ως άνω χώρες, εκμεταλλευόμενη την προηγούμενη εμπειρία της και τις προηγούμενες γνωριμίες της. Η πρώτη συμβαλλόμενη αναγνωρίζει πως για την αποτελεσματική προβολή των ειδών στις χώρες αυτές και την κτήση μεριδίου θα απαιτηθεί στην αρχή να γίνουν σημαντικές προσφορές αλλά και διαθέσεις ειδών ακόμη και αρκετά κάτω του κόστους αγοράς από τη δεύτερη συμβαλλόμενη, δεδομένου μάλιστα πως ούτως ή άλλως οι τιμές πώλησης σε αυτές τις Χώρες όλων των ειδών αλλά και των ανταγωνιστικών αυτή τη στιγμή, είναι πολύ χαμηλότερες συγκριτικά με άλλες και δη

Ευρωπαϊκές Χώρες, λόγω και της αστάθειας αλλά και του χαμηλού Α.Ε.Π και κατά κεφαλήν εισοδήματος. Επίσης θα απαιτηθεί πιθανότατα μια σημαντική επένδυση σε διαφημιστική προβολή και επιθετικό μάρκετινγκ, αφού ήδη ο ανταγωνισμός στην ξενόγλωσση εκπαίδευση έχει καταλάβει μερίδια στις αγορές εκεί με τους ίδιους όρους και με αισθητά μειωμένες τιμές και προσφορές. Εφόσον το εγχείρημα βαίνει επιτυχώς η πρώτη συμβαλλόμενη θα αρχίσει πωλεί σε αρκετά χαμηλότερες τιμές στη δεύτερη συμβαλλόμενη προκειμένου να ανορθώσει

6. Τα μέρη συμφωνούν πως η πρώτη συμβαλλόμενη θα πωλεί στην δεύτερη συμβαλλόμενη σε τιμές λιανικής σύμφωνα με τον τοπικό ανταγωνισμό χορηγώντας έκπτωση 35%. Τα εν λόγω θα αναθεωρούνται κάθε φορά ανάλογα με τις εξελίξεις της συνεργασίας, τους οικονομικούς όρους, την πρόσθεση νέων τυχόν χωρών και υπηρεσιών/ειδών και την επιτυχία της προσπάθειας, θα συνυπογράφεται και θα αποτελεί πάντα αναπόσπαστο μέρος της παρούσης,

Προϋπόθεση των ανωτέρω αποτελεί η επίτευξη του στόχου διείσδυσης στην τοπική αγορά σε ποσοστό άνω του 5%.

Το μέγεθος της τοπικής αγοράς καθορίζεται από αυτό που ανακοινώνει ετησίως η αρμόδια αρχή κάθε χώρας ή με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο.

7. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την από 11/12/2014 Σύμβαση Συνεργασίας μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας «.....», η προσφεύγουσα εταιρεία ανέλαβε εξ αρχής την προώθηση, διανομή και εμπορία των προϊόντων, σε χώρες του εξωτερικού σε τιμές χαμηλότερες του κόστους αγοράς, με απώτερο στόχο την διείσδυση στις τοπικές αγορές των χωρών του εξωτερικού σε ποσοστό άνω του 5%. Το ανωτέρω γεγονός έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθώς οι εν λόγω πωλήσεις δημιουργούν δαπάνες για την προσφεύγουσα εταιρεία, οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά η ζημία που προκύπτει από πωλήσεις εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους, είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση είναι δυνατόν να πωλούνται εμπορεύματα σε τιμές κάτω του κόστους, εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που το δικαιολογούν, όπως εταιρείες που βρίσκονται σε εκκαθάριση. Η εταιρεία, όμως, θα πρέπει να αποδείξει στις φορολογικές αρχές ότι η πώληση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους δικαιολογείται για επιχειρηματικούς λόγους.

Επειδή, ο στόχος της διείσδυσης σε τοπικές αγορές χωρών του εξωτερικού και συνακόλουθα η απόκτηση ικανοποιητικού μεριδίου αγοράς αποτελεί ένα μελλοντικό και αβέβαιο γεγονός, που εξαρτάται από ποικίλους ενδογενείς-εξωγενείς παράγοντες και δεν δύναται σε καμία περίπτωση να δικαιολογήσει την πώληση-διάθεση προϊόντων σε τιμές χαμηλότερες του κόστους αγοράς.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς θεώρησε την διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των ξενόγλωσσων βιβλίων στο εξωτερικό (διαφορά κάτω του κόστους πωλήσεων), ποσού 546.031,37€, ως μη εκπιπόμενη δαπάνη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

- Ως προς την με α/α 42 πίστωση, ποσού 32.183,91€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στην τράπεζα

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι το ποσό των 32.183,91€ αφορά ευρωποίηση δολαρίων από τον λογαριασμό της εταιρείας με IBAN, που τηρείται στην Τράπεζα Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας φωτοαντίγραφο της από 30/11/2015 έως 31/12/2015 Κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της, βάσει του οποίου, την 18-12-2015 έγινε πίστωση, ποσού 32.183,91€ με αιτιολογία «.....».

Επειδή, από το ανωτέρω έγγραφο δεν αποδεικνύεται ούτε η πηγή και η αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού αλλά ούτε και ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε την με α/α 42 πίστωση, ποσού 32.183,91€, ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

- Ως προς την με α/α 41 πίστωση, ποσού 20.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στην τράπεζα Πειραιώς

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι το ποσό των 20.000,00€ αφορά κατάθεση από το ταμείο της εταιρείας, προκειμένου να πραγματοποιηθούν αναγκαίες πληρωμές. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε στην Υπηρεσία μας φωτοαντίγραφο της από 30/11/2015 έως 31/12/2015 Κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας, βάσει του οποίου, την 18-12-2015 έγινε πίστωση, ποσού 20.000,00€ με αιτιολογία «ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ 2019» καθώς και φωτοαντίγραφο της καρτέλας κίνησης του με αριθ. 38.00.00.000 λογαριασμού ταμείου με ημερομηνία κίνησης από 15/12/2015 έως 20/12/2015, βάσει του οποίου την 18-12-2015 διενεργήθηκε πίστωση, ποσού 20.000,00€ με αιτιολογία «ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω στοιχείων δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού. Επιπλέον δεν προκύπτει ευχερώς ο καταθέτης του οικείου ποσού, προκειμένου να τεκμηριωθεί επαρκώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε την με α/α 41 πίστωση, ποσού 20.000,00€, ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

- Ως προς την με α/α 36 πίστωση, ποσού 5.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στην τράπεζα Πειραιώς

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι το ποσό των 5.000,00€ αφορά προκαταβολή του πελάτη προς την προσφεύγουσα εταιρεία, με σκοπό την έναρξη συνεργασίας. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την παρούσα προσφυγή στην Υπηρεσία μας φωτοαντίγραφο της καρτέλας κινήσεων του πελάτη, από την οποία προκύπτει ότι την 16-10-2015 έγινε πίστωση του λογαριασμού του ανωτέρω πελάτη, ποσού 5.000,00€ με περιγραφή κίνησης «ΕΜΒΑΣΜΑ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΑ», ενώ την 13-7-2016 έγινε χρέωση του ανωτέρω λογαριασμού, ποσού 102.786,00€ με περιγραφή κίνησης «Τιμολόγιο Πώλησης Εξωτερικού» και στοιχεία παραστατικού «.....».

Επειδή, σύμφωνα με την από 30-7-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφο του Τ.Π.Ε. 16/ 3-7-2016, ποσού 102.786,00€ ισχυριζόμενη ότι αφορά έναντι της προαναφερθείσας προκαταβολής χωρίς όμως να αποδεικνύεται αυτό από σχετική εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία δεν δύναται να συναχθεί η πηγή και η αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού, καθώς δεν προσκομίστηκε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας συμφωνητικό ή στοιχεία αλληλογραφίας, που να τεκμηριώνουν επαρκώς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε την με α/α 36 πίστωση, ποσού 5.000,00€, ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

- Ως προς την με α/α 39 πίστωση, ποσού 1.986,50€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στην τράπεζα

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι το ποσό των 1.986,50€ αφορά την εξόφληση 137 αποδείξεων λιανικής πώλησης του, που εκδόθηκαν την 1-12-2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 30-7-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, από τον έλεγχο των τραπεζικών αρχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, την 16/11/2015 διενεργήθηκε κατάθεση, ποσού 1.986,50€, από τον με ΑΦΜ στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στην τράπεζα

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου καθώς και μέσω του συστήματος taxis δεν υφίσταται σχέση του καταθέτη του ως άνω ποσού, με ΑΦΜ, με το

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε την με α/α 39 πίστωση, ποσού 1.986,50€, ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 2...., 3...., 4...., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς

ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

- Ως προς την υποβολή ανακριβών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών, Α', Β', Γ' και Δ' τριμήνων, φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 14 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 42 του Ν.4223/2013 και ισχύουν από 31/12/2013 και μετά, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «3. Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), υποβάλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου αφορούν φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων, ο τρόπος, η διαδικασία, η έκταση εφαρμογής, το ύψος της αξίας των στοιχείων, ο τρόπος επιβεβαίωσης και κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» 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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

...

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

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθ. Α.1177/2021 «Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1022/2014 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179)» Απόφαση της ΑΑΔΕ, αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Έκταση εφαρμογής

α) Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα με εξαίρεση τις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), υποβάλλει καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).

β) Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι διαθέτουν ΑΦΜ στο εσωτερικό της χώρας, για τις αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιούν χρησιμοποιώντας τον ΑΦΜ αυτό, εφόσον στα πρόσωπα αυτά ή σε όμιλο που ανήκουν, έχει χορηγηθεί άδεια για την πραγματοποίηση εισαγωγών, με αναστολή καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή και εφαρμογή του συστήματος αντιστροφής της υποχρέωσης για τις μεταγενέστερες παραδόσεις των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

...

Άρθρο 4

Χρόνος υποβολής

4. Για τα ημερολογιακά έτη 2015, 2016 και 2017, θεωρείται ως μία δήλωση η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, που αφορούν το ίδιο ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών.

Για τα ημερολογιακά έτη 2015 και επόμενα, θεωρείται ως μία δήλωση η υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών καταστάσεων που αφορούν το ίδιο ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποβληθεισών καταστάσεων, καθώς και του πλήθους των τροποποιούμενων στοιχείων σε κάθε μια από τις καταστάσεις αυτές.

5. Πράξεις επιβολής προστίμου που τυχόν έχουν εκδοθεί από 1-1-2020 και έως τη δημοσίευση της παρούσας και αφορούν στην υποβολή των αρχικών ή τροποποιητικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για τα ημερολογιακά έτη 2015 και επόμενα, εφόσον έρχονται σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην παρ. 4 ακυρώνονται οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε την προαναφερόμενη πράξη ή σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας της εν λόγω Δ.Ο.Υ., από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας υποδοχής, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 63B του ν. 4174/2013. Τυχόν καταβληθέντα ποσά προστίμων επιστρέφονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 του ν. 4174/2013 και 83 του ν.δ. 356/1974.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1078/17.3.2014 «Οδηγίες για την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών, από 1.1.2014» ορίζεται ότι:

«1.1. Υπόχρεοι υποβολής

Υπόχρεοι σε υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από 1.1.2014 και εξής, είναι: α) ...

β) Κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, κατά την έννοια των διατάξεων των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 3 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), για τα φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων αυτών. Επισημαίνεται ότι, η

υποχρέωση αυτή αφορά κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ανεξάρτητα της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή της απαλλαγής από αυτά, καθώς και της υπαγωγής ή μη στις διατάξεις του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (υποκείμενοι που διενεργούν φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών κ.λπ.).

Περιλαμβάνονται, συνεπώς, όλα τα νομικά πρόσωπα και όλες οι νομικές οντότητες, ανεξαρτήτως κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, όπως Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ..».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ με την με αριθ./30-7-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 καταλόγισε, μεταξύ άλλων, στην προσφεύγουσα εταιρεία, για την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2015, πρόστιμο ποσού 400,00€, λόγω υποβολής ανακριβών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών των Α, Β, Γ, Δ τριμήνων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14§3 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην με αριθ. Α.1177/2021 Απόφαση της ΑΑΔΕ, βάσει της οποίας τροποποιήθηκε η ΠΟΛ.1022/2014, ήτοι ότι για τα ημερολογιακά έτη 2015, 2016 και 2017, θεωρείται ως μία δήλωση η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, που αφορούν το ίδιο ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, ο έλεγχος όφειλε να καταλογίσει στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 100,00€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, αναφορικά με την υποβολή ανακριβών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών των Α, Β, Γ, Δ τριμήνων, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, αντίστοιχα, θα διενεργηθεί με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, στα πλαίσια των ανωτέρω διαπιστώσεων.

- Ως προς την υποβολή πέντε (5) ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., φορ. περιόδου 1/1 – 31/12/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54** του **ν.4174/2014** ορίζεται μεταξύ άλλων 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,... 2) Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/2015**, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «**2) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)** α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α').

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. **Ελλιπής δήλωση** είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...

10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- ✓ εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- ✓ μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή

✓ μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική / τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση,

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλιπών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου». Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε ανακριβώς πέντε (5) περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κύρωσης και ως εκ τούτου μη νομίμως επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο τυγχάνει μη νόμιμο και ακυρωτέο.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στην ενδικοφανή προσφυγή της δεν αναφέρει ως λόγο τροποποίησης της με αριθ./ 30-7-2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, τα όσα εκτενώς αναφέρθηκαν ανωτέρω, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση

των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ως μην προβάλλονται από την προσφεύγουσα εταιρεία. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 30-7-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. καθώς και στις από 30-7-2021 εκθέσεις παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα, μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και επιβολής προστίμου αρθρ. 54 του ν.4174/2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ./ 30-7-2021,/ 30-7-2021, 172/ 30-7-2021,/ 30-7-2021 και/ 30-7-2021, αντίστοιχα, προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 29-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		30-7-2021	2-8-2021	Εισόδημα	2015
2		30-7-2021	2-8-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015
3		30-7-2021	2-8-2021	Παρακρατούμενος φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα	2015
4		30-7-2021	2-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015	1/1 - 31/12/2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ
και

Β) Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		30-7-2021	2-8-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 30-7-2021) Φορ. Έτους 2015

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

Διαφορά φόρου	200.462,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	100.231,01€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	300.693,02€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 30-7-2021) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2015

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	43.135,56€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	21.567,78€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	64.703,34€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	38.970,72€

3. Παρακρατούμενος φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα (Αριθ. Πράξης/ 30-7-2021) Φορ. Έτους 2015

Προμερίσματα	23.656,86€
Πρόστιμο άρθρου 59 Κ.Φ.Δ.	11.828,43€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	35.485,29€

4. Κ.Φ.Δ.-Ε.Λ.Π.(Αριθ. Πράξης/ 30-7-2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **18.027,13€ (72.108,52€ X 25%)**

5. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/ 30-7-2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2015

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013**

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.800,00€, ήτοι:

- Πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω μη υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών των Α, Β, Γ, Δ τριμήνων.
- Πρόστιμο ποσού **200,00€**, λόγω μη υποβολής δύο (2) δηλώσεων ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- Πρόστιμο ποσού **2.500,00€**, λόγω μη ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από την Ελληνική Νομοθεσία για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.