



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14-2-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **447**

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 15-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου
....., κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		10-9-2021	16-9-2021	Εισόδημα	2014	2.828,73€
2		10-9-2021	16-9-2021	Εισόδημα	2015	842,13€
3		10-9-2021	16-9-2021	Εισόδημα	2016	7.887,40€

4	.....	10-9-2021	16-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 – 31/12/2014	19.950,00€
5	.....	10-9-2021	16-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 – 31/12/2015	100,00€
6	.....	10-9-2021	16-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 – 31/12/2016	100,00€

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

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 10-9-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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 15-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜκαι μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.131,80€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 532,95€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 163,98€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 715,54€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 71,55€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 55,04€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.704,46€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 2.352,23€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 830,71€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, συνολικού ποσού 19.950,00€, ήτοι:

- Πρόστιμο, ποσού 600,00€, λόγω μη χρήσης φορολογικού μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) για την έκδοση φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών-εκροών, κατά παράβαση της ΠΟΛ.1009/ 4-1-2012 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988.

- Πρόστιμο, ποσού 19.250,00€, λόγω μη έκδοσης 77 ειδικών φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα εισροών-εκροών κατά παράβαση της ΠΟΛ.1009/ 4-1-2012 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988.
- Πρόστιμο, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης αποστολής στοιχείων στη ΓΓΠΣ, κατά παράβαση της ΠΟΛ.1032/ 21-2-2013.

Με την με αριθ./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 ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, συνολικού ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης αποστολής στοιχείων στη ΓΓΠΣ, κατά παράβαση της ΠΟΛ.1032/ 21-2-2013.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, συνολικού ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης αποστολής στοιχείων στη ΓΓΠΣ, κατά παράβαση της ΠΟΛ.1032/ 21-2-2013

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 10-9-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, κατόπιν της με αριθ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικών ετών 2014-2016, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την με αριθ./2021, κατόπιν της οποίας παρελήφθη από τον έλεγχο Φάκελος Μεταφερόμενης Υπόθεσης από το ΣΔΟΕ, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.4410/2016 και την με αριθ. πρω.τ/2017 Απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών με το από 28-11-2017 Πρωτόκολλο Παράδοσης-Παραλαβής, ο οποίος παραδόθηκε στον έλεγχο την 10-5-2018. Κατά την διενέργεια του ελέγχου, αναφορικά με την φορολογία εισοδήματος, διαπιστώθηκαν ανά φορολογικό έτος λογιστικές διαφορές, οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας καθώς και παραβάσεις του ΚΦΔ, αναφορικά με την ορθή τήρηση των βιβλίων την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Εν συνεχεία, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση:

- Του με αριθ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- Τους από 17-6-2021 και με αριθ./.....,/..... και/..... προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./2021 υπόμνημα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα του ανωτέρω υπομνήματος προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και των από 10-9-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

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

1. Μη νόμιμο το Σ.Δ.Ε., καθότι εκδόθηκε και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα χωρίς εντολή ελέγχου. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθότι εκδόθηκαν με άκυρη εντολή ελέγχου.
2. Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου ως προς την επιβολή φόρων και τον καταλογισμό προστίμων για το φορολογικό έτος 2014.
4. Μη νόμιμη η περίπτωση 2 της με αριθ./2021 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, διότι η περίπτωση θ' της § 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ καταργήθηκε.
5. Αναιτιολόγητος ο καταλογισμός λογιστικών διαφορών. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, το από 2-9-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, το οποίο υποβλήθηκε κατόπιν της ολοκλήρωσης του ελέγχου, επισυνάπτοντας τα κάτωθι στοιχεία:
Α) Το από 30-8-2021 έγγραφο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ με θέμα: ΠΑΡΟΧΗ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΩΝ.
Β) Το με αριθ./2015 Ισοζύγιο Ημέρας.
Γ) Το με αριθ./2015 Ισοζύγιο Ημέρας.
Δ) Το με αριθ./2015 Ισοζύγιο Ημέρας.
Ε) Δελτίο Παραλαβής που αφορά το με αριθ./2015 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ
ΣΤ) Δελτίο Παραλαβής που αφορά το με αριθ./2015 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ
Ζ) Δελτίο Παραλαβής που αφορά το με αριθ./2015 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ την με αριθ./2022 Πράξη Αναπομπής, η οποία της γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/ 17-1-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Η Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ./2022 έγγραφο με θέμα: «Πόρισμα επί αναπομπής υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο», λαμβάνοντας από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 7-2-2022, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, φορολογικού έτους 2015, ενώ αντίθετα απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, φορολογικού έτους 2016.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ Σ.Δ.Ε., ΚΑΘΟΤΙ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΚΑΙ ΕΠΙΔΟΘΗΚΕ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΧΩΡΙΣ ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ, ΚΑΘΟΤΙ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΜΕ ΑΚΥΡΗ ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

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

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

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

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα, εκδόθηκαν συνεπεία των από 10-9-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, κατόπιν της με αριθ./2018 αρχικής εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικών ετών 2014-2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα προέβη την 12-11-2020 σε υποβολή της με αριθ. 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ συνεπεία του ανωτέρω γεγονότος προέβη σε τροποποίηση της αρχικής εντολή ελέγχου, εκδίδοντας την με αριθ./2021 εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε νομότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την μη επίδοση σε αυτήν εντολής ελέγχου, η οποία συνεπάγεται την ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΔΙΟΤΙ ΔΕΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΗΚΑΝ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΕ Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις από 10-9-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, την 28-7-2020 απεστάλη στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ./2020 Πρόσκληση με την οποία ο έλεγχος αιτήθηκε από την προσφεύγουσα, εντός πέντε ημερών, να του προσκομίσει τα κάτωθι στοιχεία:

-ακριβή αντίγραφα βιβλίων περιόδου από 1/1/2014 - 31/12/2016 καθώς και πρόσφατα ενημερωμένα βιβλία χρήσης 2020.

-ακριβές αντίγραφο μισθωτηρίου ή τίτλου κτήσης έδρας

-ακριβές αντίγραφο μητρώου παγίων

-ακριβή αντίγραφα των συνυποβαλλόμενων με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δικαιολογητικών και εντύπων για τις χρήσεις 1/1/2014 - 31/12/2016

-ακριβή αντίγραφα παραστατικών εσόδων και δαπανών και λοιπών εγγράφων με τα οποία έχουν διενεργηθεί εγγραφές στα βιβλία για τις χρήσεις 1/1/2014 - 31/12/2016.

-ακριβή αντίγραφα αποδεικτικών εξοφλήσεως δαπανών για τις χρήσεις 1/1/2014-31/12/2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση προσκομίζοντας:

α) ακριβή αντίγραφα βιβλίων περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2016 καθώς και πρόσφατα ενημερωμένα βιβλία χρήσης 2020 (μηνιαία κατάσταση εσόδων και εξόδων με μηδενική κίνηση),

β) πρωτότυπα παραστατικά εσόδων και δαπανών τα οποία ελέγχθησαν και επιστράφηκαν σε αυτήν,

γ) πρωτότυπα παραστατικά αποδεικτικών εξόφλησης δαπανών τα οποία ελέγχθησαν και επιστράφηκαν σε αυτήν,

δ) δελτία παραλαβής για τις ημερομηνίες 23/10/2015, 31/10/2015 και 3/11/2015,

ε) ισοζύγια ημέρας από το σύστημα εισροών -εκροών για τις ημερομηνίες 23/10/2015, 31/10/2015 3/11/2015 και 9/9/2016 και

στ) Συνολικό ισοζύγιο συστήματος εισροών -εκροών για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016.

Επειδή, τα αιτηθέντα από τον έλεγχο στοιχεία προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, είτε με υπό την μορφή ακριβών αντιγράφων, είτε υπό την μορφή πρωτότυπων παραστατικών, τα οποία τελικώς επιστράφηκαν στην προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω του γεγονότος ότι ο έλεγχος δεν συνέταξε έκθεση κατάσχεσης των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. ...

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης

...

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ως άνω πενταετής παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης ως προς την επιβολή φόρων και τον καταλογισμό προστίμων για το φορολογικό έτος 2014, παραγραφόταν την 31/12/2020.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προέβη την 12-11-2020, ήτοι εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, σε υποβολή της με αριθ. 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014. Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται έως την 31/12/2021.

Επειδή, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρους εισοδήματος και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 εκδόθηκαν την 10-9-2021 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, με συστημένη επιστολή (RE.....GR) την 16-9-2021, ήτοι εντός του τελευταίου έτους παραγραφής. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ, ΦΟΡ. ΕΤΩΝ 2014, 2015 & 2016

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 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».

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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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 του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

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

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...».

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.

...

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.

...

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. ...

...

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής

της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,,

ββ) ...,

γγ) ...,

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α.

...

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 10-9-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής διαπιστώθηκε ότι: «**ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Κατά τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) διενεργήθηκαν οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ΑΔΑ:67ΩΑ46ΜΠ3Ζ-7ΛΙ, ΑΡΙΘ.ΠΡΩΤ.Α.1293/23-7-2019 ΦΕΚ Β'3085/31-7-2019):

5.1.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ (ΑΡΙΘ.ΠΡΩΤ.Α.1293/23-7-2019 ΦΕΚ :Β' 3085/31-7-2019)

...

Φορολογικό έτος 2016

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου προέκυψε απόκλιση Εισροών-Εκροών στην αμόλυβδη βενζίνη (unleaded 95) κατά την ημερομηνία 9/9/2016 όπως απεικονίζονται αναλυτικά στον πίνακα που ακολουθεί:

ΑΜΟΛΥΒΔΗ BENZINΗ(UNLEADED 95)	
Όγκος δεξαμενών έναρξης , στους 15c σε λίτρα	3021
Συν Μεταβολές όγκου δεξαμενής στους 15c σε λίτρα	9230
Μείον Όγκος δεξαμενών λήξης, στους 15c σε λίτρα	7150
Διαπιστωθείσες εκροές από το σύστημα εισροών-εκροών	5101
Εκροές βάσει συστήματος εισροών-εκροών στους 15 C για τις οποίες εκδόθηκαν παραστατικά εσόδων από το σύστημα για τη χρήση 2016	587,56
Διαφορά ελέγχου στους 15 C (5.101,00-587,56)	4513,44
Ποσοστό διαφοράς	88,48%
Δικαιολογημένη διαφορά 1,5%-απόκλιση λόγω θερμοκρασίας (5.101 χ1,5%)	76,515
Διαφορά ελέγχου μη δικαιολογημένη στους 15 C (4.513,44-76,515)	4436,925
Τιμή πώλησης στις 9/9/2016 ανά λίτρο	1,406

Απόκρυψη συναλλαγής	6238,32
Καθαρή αξία (6.238,32/1,17)	5331,89
ΦΠΑ 17%	906,42

Σημείωση: η τιμή πώλησης της αμόλυβδης βενζίνης προκύπτει από την αναφορά πωλήσεων ανά προϊόν της 9/9/2016 που προσκομίσθηκε στον έλεγχο από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι δεν είχε εκδοθεί τουλάχιστον μία (1) Απόδειξη Πώλησης αμόλυβδης βενζίνης συνολικής αξίας 6.238,32 ευρώ (καθαρή αξία 5.331,89 ευρώ πλέον ΦΠΑ 17%).

Επομένως η διαφορά συνολικού ποσού 5.331,89€ θεωρείται από τον έλεγχο αμοιβή από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας για την οποία δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία και η οποία προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης. (Σχετ. διατ. άρθρα 3, 8, και 21 του ν.4172/2013, άρθρα 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ΠΟΛ.1003/2014).

...

Φορολογικό έτος 2016

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές στην απογραφή λήξης του Φορολογικού έτους 2016. Το πρατήριο υγρών καυσίμων και πετρελαίου θέρμανσης προσδιορίζει τα αποθέματα της βάσει του συστήματος εισροών -εκροών.

Σε αντιπαράβολή που έγινε με το βιβλίο απογραφής της ελεγχόμενης επιχείρησης με το σύστημα εισροών εκροών και συγκεκριμένα με τα στοιχεία του ισοζυγίου ημέρας της 31/12/2016 προκύπτουν διαφορές στην απογραφή της ποσότητας του πετρελαίου θέρμανσης. Αναλυτικότερα οι διαφορές απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ (1)	ΤΙΜΗ ΜΟΝ. (2)	ΑΞΙΑ (1)Χ(2)
000001	ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	1075	6870	5795	0,81	4693,95

Επομένως η ελεγχόμενη εμφανίζει στα βιβλία της μεγαλύτερο κόστος πωληθέντων κατά το ποσό των 4.693,95€, το οποίο είχε ως αποτέλεσμα να επηρεάσει αρνητικά τα αποτελέσματα, να μειώσει τα κέρδη της. Επομένως το ως άνω ποσό προστίθεται ως λογιστική διαφορά.

...

Επαληθεύσεις επί εσόδων και αγορών

...

Για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει ως κύριο αντικείμενο την πώληση υγρών καυσίμων και επομένως χρησιμοποιεί ΕΑΦΔΣ για την έκδοση δελτίων και Αποδείξεων από το ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου εισροών-εκροών. Σύμφωνα με την πολ.1032/2013 υποχρεούται σε αποστολή στοιχείων στην ΑΑΔΕ. Στα πλαίσια του ελέγχου εστάλει στις 29/1/2021 στη Γ.ΔΗΛΕ.Δ το με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 έγγραφο μας για αποστολή στοιχείων σχετικών με το σύστημα εισροών εκροών προκειμένου να διενεργηθούν διασταυρωτικοί έλεγχοι.

Στο ανωτέρω έγγραφο η Γ.ΔΗΛΕ.Δ απάντησε με το αρ.Πρωτ.ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2021 ΕΜΠ/18-2-2021 έγγραφο της. Από την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων καθώς και των Δελτίων Παραλαβής για τις ημερομηνίες 23/10/2015, 31/10/2015 και 3/11/2015 που προσκομίσθηκαν από την επιχείρηση προέκυψαν διαφορές μεταξύ των ποσοτήτων που αναγράφονται στα παραστατικά που συνοδεύουν τα παραδιδόμενα μέσω βυτιοφόρων υγρά καύσιμα και των ποσοτήτων που υπολογίζονται ως παραληφθείσες από το υποσύστημα

εισροών του πρατηρίου οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά για το φορολογικό έτος 2015 στους πίνακες που ακολουθούν:

ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΑΡΑΣΤ/ΚΟΥ	Ονομασία καυσίμου	Η παραλαμβανόμε νη ποσότητα καυσίμου στη θερμοκρασία φόρτωσης, με βάση το παραστατικό παραλαβής Ο όγκος στους 15 C	Η συνολικώς παραληφθείσα ποσότητα στους 15 C	Η διαφορά ποσοτήτων ανά είδος καυσίμου μεταξύ συστήματος εισροών και παραστατικού παραλαβής στους 15 C
23/10/2015 10:42:29 AM	23/10/2015 12:00:00 AM	Πετρέλαιο θέρμανσης	5521	4473	-1048
31/10/2015 2:31:23 PM	31/10/2015 12:00:00 AM	Πετρέλαιο θέρμανσης	3976	2957	-1019
3/11/2015 10:55:00 AM	3/11/2015 12:00:00 AM	Πετρέλαιο Κίνησης Premium	2489	1689	-800

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι τιμολογήθηκαν αξίες καυσίμων οι οποίες δεν εισήλθαν στις δεξαμενές της ελεγχόμενης επιχείρησης. Για τις παραπάνω διαφορές δεν εκδόθηκε πιστωτικό τιμολόγιο από την πωλήτρια επιχείρηση (.....).

Επομένως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει φορολογικά προς έκπτωση το ποσό των δαπανών που αφορά την παραπάνω διαφορά καθώς ουδέποτε παρελήφθησαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Οι παραπάνω διαφορές απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Φορολογικό έτος 2015

Ημερομηνία έκδοσης παραστατικού παραλαβής καυσίμου	Αρ.παρ.	Η διαφορά ποσοτήτων μεταξύ συστήματος εισροών και παραστατικού παραλαβής	Τιμή Μονάδας	Αξία
23/10/2015	ΤΔΑ ΣΕΙΡΑ ΑΠ	1048	0,6828	715,57
31/10/2015	ΤΔΑ ΣΕΙΡΑ Ζ	1019	0,6936	706,78
03/11/2015	ΤΔΑ ΣΕΙΡΑ ΖΦ	800	0,9234	738,72
	ΣΥΝΟΛΑ	2867		2161,07

Σημείωση: Η τιμή μονάδας του καυσίμου προκύπτει από το παραστατικό παραλαβής που εκδόθηκε από

Επομένως το ποσό της δαπάνης 2.161,07 ευρώ δεν εκπίπτει φορολογικά καθώς δεν πραγματοποιείται για το συμφέρον της επιχείρησης (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 22 ν4172/2013).

...

Άρθρο 9

Έλεγχος για πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία

...

Φορολογικό έτος 2014

Η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της παραστατικά που αφορούν σε αγορά αγαθών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ακολουθεί αναλυτικός πίνακας

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΠΑΡ.	ΑΡ.ΠΑΡ.	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
15/10/14			3.480,00	556,80
25/11/14			3.125,00	500,00
31/12/14			982,99	157,28
		ΣΥΝΟΛΑ	7.587,99	1.214,08

Επομένως οι ανωτέρω δαπάνες συνολικού ύψους 7.587,99 ευρώ δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. β' του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ.1216/2014, ΠΟΛ.1143/2015, ΠΟΛ.1153/2015 και Ε.2066/2020, διότι δεν προσκομίστηκαν τα στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των σχετικών παραστατικών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

...

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Άρθρο 10

Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος

1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.

Κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2014 έως 31/12/2014.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) καταχωρήθηκαν στη στήλη των εξόδων ποσά συνολικού ύψους 1.087,77 ευρώ που αφορούν δαπάνες ΔΕΗ.

Κατά τον έλεγχο του Ε2 του Ε1 και του Ε9 της ελεγχόμενης επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι εντός του οικοπέδου που υπάρχουν οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης υπάρχει ακίνητο που χρησιμοποιείται ως οικία από την ελεγχόμενη.

Για την ηλεκτροδότηση των παρακάτω ακινήτων χρησιμοποιείται κοινό ρολόι της ΔΕΗ με αρ. παροχής που αναγράφεται στα παραστατικά των παραπάνω δαπανών και αφορά τα εξής ακίνητα:

- επαγγελματική στέγη στο ισόγειο με 48,30 τμ κύριοι χώροι και 48,30 τμ βοηθητικοί χώροι το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται από την ελεγχόμενη επιχείρηση

- μονοκατοικία στον 1ο όροφο συνολικής επιφάνειας 96,60 τμ το οποίο δηλώνεται στο Ε1 ως κύρια κατοικία.

Και τα δύο ακίνητα βρίσκονται εντός του ιδίου οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 575,61 τμ που βρίσκεται στη Δ/ση στην

Στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχει καταχωρηθεί το σύνολο των δαπανών ηλεκτροδότησης που αφορούν την παραπάνω παροχή της ΔΕΗ. Ένα ποσοστό από αυτές τις δαπάνες δεν αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση αλλά δαπάνες της παραπάνω οικίας που ιδιοχρησιμοποιεί.

Επειδή δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός της δαπάνης που αφορά στο κάθε ακίνητο θα γίνει επιμερισμός των δαπανών κατά 50% καθώς τα τετραγωνικά και των δύο ακινήτων είναι τα ίδια.

Ακολουθεί αναλυτικός πίνακας:

ΗΜΕ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΗ	ΔΑΠΑΝΕΣ
---------	-----------	------------	-------------	----------	------------	---------

ΚΑΤΑΧΩΡ.					ΕΚΠΙΠΤ/ΝΟ	ΜΗ ΕΚΠΙΠΤ/ΝΕΣ
31/1/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΔΕ 0%	.....	.....	72,7	50%	36,35
31/1/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΔΕ 6%	.....	.....	124,67	50%	62,34
31/1/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΔΕ	.....	.....	127,5	50%	63,75
02/06/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΔΕ 0%	.....	.....	74,72	50%	37,36
02/06/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΔΕ 6%	.....	.....	124,11	50%	62,06
28/7/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΔΕ 0%	.....	.....	70,33	50%	35,17
28/7/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΔΕ 6%	.....	.....	101,53	50%	50,77
01/10/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΔΕ 0%	.....	.....	69,07	50%	34,54
01/10/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΔΕ 6%	.....	.....	172,42	50%	86,21
26/11/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΔΕ 6%	.....	.....	80,85	50%	40,43
26/11/2014	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΔΕ 0%	.....	.....	69,87	50%	34,94
			ΣΥΝΟΛΑ	1087,77		543,89

Επομένως το ποσό της δαπάνης 543,89 ευρώ δεν εκπίπτει φορολογικά καθώς δεν πραγματοποιείται για το συμφέρον της επιχείρησης καθώς πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 22 και 23 περ. ιβ' ν4172/2013).

Για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015,

1)καταχωρήθηκαν στη στήλη των εξόδων ποσά συνολικού ύψους 721,01 ευρώ που αφορούν δαπάνες ΔΕΗ.

Κατά τον έλεγχο του Ε2 του Ε1 και του Ε9 της ελεγχόμενης επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι εντός του οικοπέδου που υπάρχουν οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης υπάρχει ακίνητο που χρησιμοποιείται ως οικία από την ελεγχόμενη.

Για την ηλεκτροδότηση των παρακάτω ακινήτων χρησιμοποιείται κοινό ρολόι της ΔΕΗ με αρ.παροχής που αναγράφεται στα παραστατικά των παραπάνω δαπανών και αφορά τα εξής ακίνητα:

- επαγγελματική στέγη στο ισόγειο με 48,30 τμ κύριοι χώροι και 48,30 τμ βοηθητικοί χώροι το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται από την ελεγχόμενη επιχείρηση

-μονοκατοικία στον 1ο όροφο συνολικής επιφάνειας 96,60 τμ το οποίο δηλώνεται στο Ε1 ως κύρια κατοικία.

Και τα δύο ακίνητα βρίσκονται εντός του ιδίου οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 575,61 τμ που βρίσκεται στη Δ/ση στην

Στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχει καταχωρηθεί το σύνολο των δαπανών ηλεκτροδότησης που αφορούν την παραπάνω παροχή της ΔΕΗ. Ένα ποσοστό από αυτές τις δαπάνες δεν αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση αλλά δαπάνες της παραπάνω οικίας που ιδιοχρησιμοποιεί.

Επειδή δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός της δαπάνης που αφορά στο κάθε ακίνητο θα γίνει επιμερισμός των δαπανών κατά 50% καθώς τα τετραγωνικά και των δύο ακινήτων είναι τα ίδια.

Ακολουθεί αναλυτικός πίνακας:

ΗΜΕ/ΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΚΩΔ.ΛΟΓ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤ/ΝΟ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤ/ΝΕΣ
27/3/2015	65.00.0000	.....	.....	63,40	50%	31,70
27/3/2015	65.00.0006	.....	.....	75,78	50%	37,89
06/06/2015	65.00.0000	.....	.....	76,51	50%	38,255
06/06/2015	65.00.0006	.....	.....	130,72	50%	65,36
03/10/2015	65.00.0000	.....	.....	72,00	50%	36,00
03/10/2015	65.00.0006	.....	.....	156,68	50%	78,34
27/11/2015	65.00.0000	.....	.....	78,7	50%	39,35
27/11/2015	65.00.0006	.....	.....	67,22	50%	33,61
			ΣΥΝΟΛΑ	721,01		360,50

Επομένως το ποσό της δαπάνης 360,50 ευρώ δεν εκπίπτει φορολογικά καθώς δεν πραγματοποιείται για το συμφέρον της επιχείρησης και πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 22 και 23 περ. ιβ' ν4172/2013).

Για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2016-31/12/2016

1)καταχωρήθηκαν στη στήλη των εξόδων ποσά συνολικού ύψους 882,48 ευρώ που αφορούν δαπάνες ΔΕΗ.

Κατά τον έλεγχο του Ε2 του Ε1 και του Ε9 της ελεγχόμενης επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι εντός του οικοπέδου που υπάρχουν οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης υπάρχει ακίνητο που χρησιμοποιείται ως οικία από την ελεγχόμενη.

Για την ηλεκτροδότηση των παρακάτω ακινήτων χρησιμοποιείται κοινό ρολόι της ΔΕΗ με αρ.παροχής που αναγράφεται στα παραστατικά των παραπάνω δαπανών και αφορά τα εξής ακίνητα:

- επαγγελματική στέγη στο ισόγειο με 48,30 τμ κύριοι χώροι και 48,30 τμ βοηθητικοί χώροι το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται από την ελεγχόμενη επιχείρηση
- μονοκατοικία στον 1ο όροφο συνολικής επιφάνειας 96,60 τμ το οποίο δηλώνεται στο Ε1 ως κύρια κατοικία.

Και τα δύο ακίνητα βρίσκονται εντός του ιδίου οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 575,61 τμ που βρίσκεται στη Δ/ση στην

Στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχει καταχωρηθεί το σύνολο των δαπανών ηλεκτροδότησης που αφορούν την παραπάνω παροχή της ΔΕΗ. Ένα ποσοστό από αυτές τις δαπάνες δεν αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση αλλά δαπάνες της παραπάνω οικίας που ιδιοχρησιμοποιεί.

Επειδή δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός της δαπάνης που αφορά στο κάθε ακίνητο θα γίνει επιμερισμός των δαπανών κατά 50% καθώς τα τετραγωνικά και των δύο ακινήτων είναι τα ίδια.

Ακολουθεί αναλυτικός πίνακας:

ΗΜΕ/ΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΗ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤ/ΝΕΣ
-------------------	-----------	------------	-------------	-----------	------------	-----------------------

ΗΣ					ΕΚΠΙΠΤ/ΝΟ	
03/02/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ 9%	.....	.....	127,88	50%	63,94
03/02/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ	.....	.....	75,61	50%	37,805
30/3/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ 9%	.....	.....	79,47	50%	39,735
30/3/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ	.....	.....	67,38	50%	33,69
28/7/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ 9%	.....	.....	98,77	50%	49,385
27/8/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ	.....	.....	65,34	50%	32,67
04/10/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ 9%	.....	.....	161,19	50%	80,595
04/10/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ	.....	.....	75,3	50%	37,65
29/11/2016	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ 9%	.....	.....	60,66	50%	30,33
26/11/2019	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΚΟ	.....	.....	70,88	50%	35,44
			ΣΥΝΟΛΑ	882,48		441,24

Επομένως το ποσό της δαπάνης 441,24 ευρώ δεν εκπίπτει φορολογικά καθώς δεν πραγματοποιείται για το συμφέρον της επιχείρησης και πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 22 και 23 περ. ιβ' ν4172/2013).

2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών. Κατά τον έλεγχο του δικαιώματος έκπτωσης υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το άρθρο 22 του ν.4172/2013 διαπιστώθηκαν τα εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2014 έως 31/12/2014 .

1) στις 20/7/2014 καταχωρήθηκε στη στήλη των εξόδων ποσό ύψους 67,33 ευρώ που αφορά δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας. Από τον έλεγχο του σχετικού παραστατικού με αρ..... προέκυψε ότι η παραπάνω δαπάνη δεν αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση και έχει εκδοθεί στο όνομα του Επομένως η παραπάνω δαπάνη δεν εκπίπτει φορολογικά καθώς δεν πραγματοποιείται για το συμφέρον της επιχείρησης (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 22 ν4172/2013).

2) προέκυψαν λογιστικές διαφορές που αφορούν δαπάνες της ΔΕΗ όπως αυτές αναφέρονται στην προηγούμενη ελεγκτική επαλήθευση.

Για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015.

1) καταχωρήθηκαν στη στήλη των εξόδων ποσά συνολικού ύψους 230,52 ευρώ που αφορούν δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας. Από τον έλεγχο των σχετικών παραστατικών προέκυψε ότι οι παραπάνω δαπάνες δεν αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση και έχουν εκδοθεί στο όνομα του Επομένως οι παραπάνω δαπάνες δεν εκπίπτουν φορολογικά καθώς δεν πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 ν.4172/2013).

Ακολουθεί αναλυτικός πίνακας:

A/A	Ημ/νία καταχώρησης	Απολογία	Παραστατικό	Καθ. Αξία
1	23/10/2015	.....	.....	0.34
2	23/10/2015	.....	.....	82.98
3	23/06/2015	.....	.....	0.52
4	23/06/2015	.....	.....	79.72
5	10/03/2015	.....	.....	3.38
6	23/02/2015	.....	.....	0.17
7	23/02/2015	.....	.....	38.02
8	23/02/2015	.....	.....	25.39
		ΣΥΝΟΛΑ		230.52

Επομένως το ποσό της δαπάνης 230,52 ευρώ δεν εκπίπτει φορολογικά καθώς δεν πραγματοποιείται για το συμφέρον της επιχείρησης. (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 22 ν.4172/2013).

2) προέκυψαν λογιστικές διαφορές που αφορούν δαπάνες της ΔΕΗ όπως αυτές αναφέρονται στην προηγούμενη ελεγκτική επαλήθευση.

Για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2016-31/12/2016

1)στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης καταχωρήθηκαν στη στήλη των εξόδων εγγραφές ασφαλιστικών εισφορών ως αναλυτικός πίνακας:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ
31/12/2016	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ (ΕΜΠΟΡΙΑ)	.....	5,897.96

Για την εξόφληση των ανωτέρω εισφορών προσκομίσθηκε βεβαίωση από τον ΟΑΕΕ ΜΕ ΑΡ...../2021 από την οποία προκύπτει ότι εντός του 2016 ο ελεγχόμενος κατέβαλε ποσό ύψους 4.204,44 ευρώ για ασφαλιστικές εισφορές.

Επομένως ποσό ύψους **1.693,52€** (5.897,96€-4.204,44 €) δεν εκπίπτει φορολογικά επειδή δεν εξοφλήθηκε εντός του έτους 2016 καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 22 ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1113/3-6-2015 οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση:

- Του με αριθ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- Τους από 17-6-2021 και με αριθ./.....,/..... και/..... προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./2021 υπόμνημα.

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα του ανωτέρω υπομνήματος, προσδιόρισε τις λογιστικές διαφορές εκάστου φορολογικού έτους, ως κάτωθι:

<u>ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ</u>	<u>ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2014</u>	<u>ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2015</u>	<u>ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2016</u>
Δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας	67,33	230,52	
Δαπάνες ΔΕΗ	543,89	360,50	441,24
Αγορές εμπορευμάτων		2.161,07	
Μη απογραφέντα αποθέματα			4.693,95
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές			1.693,52
Αδήλωτα εισοδήματα			5.331,89
Δαπάνη για αγορά αγαθών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου	7.587,99		

πληρωμής			
ΣΥΝΟΛΑ	8.199,21	2.752,09	12.160,60

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι είναι ανατιπολόγητος ο καταλογισμός λογιστικών διαφορών. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, το από 2-9-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, το οποίο υποβλήθηκε κατόπιν της ολοκλήρωσης του ελέγχου, επισυνάπτοντας τα κάτωθι στοιχεία:

Α) Το από 30-8-2021 έγγραφο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ με θέμα: ΠΑΡΟΧΗ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΩΝ.

Β) Το με αριθ. /2015 Ισοζύγιο Ημέρας.

Γ) Το με αριθ. /2015 Ισοζύγιο Ημέρας.

Δ) Το με αριθ. /2015 Ισοζύγιο Ημέρας.

Ε) Δελτίο Παραλαβής που αφορά το με αριθ. /2015 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

ΣΤ) Δελτίο Παραλαβής που αφορά το με αριθ. /2015 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

Ζ) Δελτίο Παραλαβής που αφορά το με αριθ. /2015 Τιμολόγιο της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ την με αριθ. /2022 Πράξη Αναπομπής, η οποία της γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/ 17-1-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ. /2022 έγγραφο με θέμα: «Πόρισμα επί αναπομπής υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο», λαμβάνοντας από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 7-2-2022, ανέφερε τα εξής:

«Επί της αναπομπής σας με αριθ.Πρωτ.Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2022/17-1-2022 για την υπόθεσης της του με Α.Φ.Μ., σας ενημερώνουμε ότι διενεργήθηκε συμπληρωματικός έλεγχος επί των προσκομισθέντων με το από 2-9-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της ελεγχόμενης όπου και διαπιστώθηκαν τα εξής: Όσον αφορά τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου στη χρήση 2015 για τις αγορές εμπορευμάτων που δεν εκπίπτουν ποσού 2.161,07 ευρώ, προσκομίσθηκαν εξηγήσεις από την εταιρία με ΑΦΜ

Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα ανωτέρω προσκομισθέντα έκανε αποδεκτούς τους ανωτέρω ισχυρισμούς.

Επομένως οι λογιστικές διαφορές για το φορ.έτος 2015 διαμορφώνονται ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2015
Δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας	230,52
Δαπάνες ΔΕΗ	360,50
Σύνολα	591,02

...

Όσον αφορά το δεύτερο ισχυρισμό του ελεγχόμενου για τα μη απογραφέντα αποθέματα ποσού 4.693,95 ευρώ φορ.έτους 2016 αναφέρουμε τα εξής:

Οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την πώληση υγρών καυσίμων και πετρελαίου θέρμανσης προσδιορίζουν τα αποθέματα λήξης βάσει του συστήματος εισροών –εκροών.

Κατά τον έλεγχο του ισοζυγίου ημέρας με ημερομηνία 31/12/2016 που προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη προκύπτει ότι υπάρχει απόθεμα πετρελαίου θέρμανσης (ΗΗΟ)σε δύο δεξαμενές και πιο συγκεκριμένα όπως προκύπτει από το εν λόγω ισοζύγιο οι ποσότητες καυσίμων κατά την 31/12/2016 απεικονίζονται ως εξής:

Αρ. Δεξαμενής	Προϊόν	Αρ. Μητρώου	Όγκος 15 μετά
1	DIESEL Cystal	.....	2112
2	UNLEADED 95	.....	4235
3	ΗΗΟ	.....	5795
4	DIESEL	.....	2869
5	ΗΗΟ	.....	1075

Σύμφωνα με το βιβλίο απογραφής λήξης του φορ. έτους 2016 που προσκομίσθηκε από τον ελεγχόμενη κατά τη διάρκεια του ελέγχου η απογραφή λήξης έχει ως εξής:

Κωδικός	Περιγραφή	Κατηγορία	Μον. Μετρ.	Ποσότη.	Τιμή Μον.	Αξία
B00002	BENZINH AMOLYBΔH	BENZINH AMOLYBΔH	ΛΙΤΡΑ	4.235,00	1,21	5.124,35
N00001	NTHZEL KINHSHH	NTHZEL KINHSHH	ΛΙΤΡΑ	2.869,00	0,95	2.725,55
N00002	DIESEL CRYSTAL	NTHZEL KINHSHH	ΛΙΤΡΑ	2.112,00	0,97	2.048,64
Θ00001	ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	ΛΙΤΡΑ	1.075,00	0,81	870,75
		ΣΥΝΟΛΑ		10.291,00		10.769,29

Η ανωτέρω συνολική αξία 10.769,29 ευρώ μεταφέρθηκε στον κωδ.521 (απογραφή λήξης) του εντύπου Ε3 Φορ. Έτους 2016 και λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Από την αντιπαραβολή των δύο παραπάνω πινάκων προκύπτει ότι η ποσότητα του πετρελαίου θέρμανσης (ΗΗΟ), 5.795 λίτρων που υπήρχε στην δεξαμενή 3 δεν συμπεριλήφθηκε στην απογραφή λήξης του έτους 2016.

Η αξία της ανωτέρω ποσότητας των 5.795 λίτρων υπολογίζεται ως εξής

ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΤ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ
ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ(ΗΗΟ)	5.795	0,81€	4.693,95 €

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου δεν γίνονται αποδεκτοί από τον έλεγχο.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω συμπληρωματικών διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, οι λογιστικές διαφορές εκάστου φορολογικού έτους, βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας διαμορφώνονται ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2014	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2015	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2016
Δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας	67,33	230,52	
Δαπάνες ΔΕΗ	543,89	360,50	441,24
Αγορές εμπορευμάτων			

Μη απογραφέντα αποθέματα			4.693,95
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές			1.693,52
Αδήλωτα εισοδήματα			5.331,89
Δαπάνη για αγορά αγαθών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	7.587,99		
ΣΥΝΟΛΑ	8.199,21	591,02	12.160,60

και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή, στα πλαίσια των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, θα διενεργηθεί με βάση την παρούσα Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

ΚΦΔ

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΟΤΙ ΕΙΝΑΙ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 2 ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ./2021 ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Ν.4174/2013, ΔΙΟΤΙ Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Θ' ΤΗΣ § 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ ΚΦΔ ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.7 του ν. 3784/2009 ορίζεται ότι:

«Οι κάτοχοι άδειας λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων υποχρεούνται εντός έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος σε εγκατάσταση στα πρατήρια υγρών καυσίμων ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών-εκροών, στο οποίο υποχρεωτικά συνδέεται φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζονται οι προδιαγραφές και ρυθμίζονται τα θέματα εγκατάστασης των συστημάτων ελέγχου εισροών-εκροών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης, για το κάθε είδος καυσίμου, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α), το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Φ2-1617/7-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β')** Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, όπως ισχύουν, καθορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων.

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ 72/Β/2012)** Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας όπως τροποποιήθηκε με την με αριθ. **Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2012 (ΦΕΚ 3130/Β/2012)** ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών-εκροών με βάση τις διατάξεις της

Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010, καθώς και το είδος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων.

Συγκεκριμένα στα άρθρα 2§§ 2.1, 2.2, & 2.3, 3 § 3.1, 4 και 5 ορίζεται ότι:

«2. Έκδοση δελτίων

Από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών – Εκροών εκδίδονται τα ακόλουθα δελτία, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία.

2.1. Δελτίο παραλαβής.

Το δελτίο αυτό εκδίδεται αυτόματα μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής ποσότητας καυσίμου(ων) στις δεξαμενές του πρατηρίου.

Στο πιο πάνω δελτίο καταγράφονται για κάθε δεξαμενή στην οποία πραγματοποιήθηκε παραλαβή τα εξής δεδομένα:

2.1.1. Ο α/α της δεξαμενής

2.1.2. Το είδος του καυσίμου (κωδικός και περιγραφή)

2.1.3.....

2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας.

Στο δελτίο αυτό καταγράφονται ηλεκτρονικά με το πέρας κάθε εργάσιμης ημέρας και το αργότερο μέχρι την ώρα 24.00 τα πιο κάτω δεδομένα:

2.2.1. Η ημερομηνία και η ώρα λήψης της αναφοράς.

2.2.2.....

2.3. Δελτίο Λιτρομέτρησης

Το δελτίο αυτό εκδίδεται σύμφωνα με την περίπτωση σ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β) σε κάθε περίπτωση εξαγωγής και επανεισαγωγής καυσίμου για λιτρομέτρηση.

Στο πιο πάνω δελτίο αναγράφονται:

2.3.1. Η ημερομηνία και η ώρα έκδοσης του δελτίου.

2.3.2.....

3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη,

β) Ο α/α της δεξαμενής,

γ) Ο α/α της αντλίας,

δ) Το είδος του καυσίμου,

ε) Η ημερομηνία (ΕΕΜΜΗΗ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ),

στ) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου,

ζ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.),

η) Ο συντελεστής Φ.Π.Α.,

θ) Η συνολική αξία.»

.....

4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό

Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α') και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ.1135/26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β).

5. Κυρώσεις

Για τις παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988.».

Επειδή, τα ανωτέρω αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενο τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222) και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1135/ 26-10-2005.

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (ΦΕΚ Β' 548/07-03-2013) περί αποστολής δεδομένων από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχουν εγκατασταθεί συστήματα εισροών – εκροών αναφέρεται ότι:

«Ορίζουμε το είδος, το περιεχόμενο, τον τρόπο, το χρόνο και κάθε άλλο θέμα, σχετικά με την αποστολή δεδομένων και πληροφοριών από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχει εγκατασταθεί σύστημα εισροών – εκροών ως ακολούθως:

1. Έκταση εφαρμογής

Οι εκμεταλλευτές πρατηρίων υγρών καυσίμων, στα οποία εγκαθίσταται σύστημα εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις κοινές υπουργικές αποφάσεις Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β') και ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72 Β'), όπως ισχύουν αποστέλλουν τα δεδομένα που αναφέρονται αφενός στην κοινή υπουργική απόφαση Φ2-1617/07-12-2010, Άρθρο 5 παρ.9, Άρθρο 6 παρ. 7, Άρθρο 7 παρ. 2.ιγ, Άρθρο 10 παρ. α, β, δ, ε, στ, ζ, και αφετέρου στην κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1009/4.1.2012 παρ. 2 (δελτίο παραλαβής, δελτίο ισοζυγίου ημέρας, δελτίο λιτρομέτρησης, δελτίο επιστροφής, δελτίο εξαγωγής) και 3 (απόδειξη εσόδου) στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων μέσω ασφαλούς συστήματος μεταφόρτωσης αρχείου με τη χρήση διαδικτύου.

2. Περιεχόμενο, χρόνος και τρόπος υποβολής.

Το περιεχόμενο των αποστέλλομενων δεδομένων και πληροφοριών, είναι αυτό που ορίζεται στα προαναφερόμενα άρθρα και παραγράφους των Υπουργικών Αποφάσεων της παραγράφου 1 της παρούσας. Εκ των ανωτέρω τα στοιχεία του Άρθρου 5 παρ. 9 της κοινής υπουργικής απόφασης Φ2-1617/07-12-2010 υποβάλλονται εφάπαξ μετά την ογκομέτρηση εκάστης δεξαμενής, το δελτίο ισοζυγίου διαβιβάζεται εφάπαξ ημερησίως και αυτόματα (απευθείας) μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση του σχετικού δελτίου ισοζυγίου ημέρας. Τα υπόλοιπα δελτία και δεδομένα διαβιβάζονται ευθύς μετά τη δημιουργία και παραγωγή τους, σε πραγματικό χρόνο, ομοίως μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών. Εξαιρετικά σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος λόγω βλάβης, τα ανωτέρω δεδομένα και πληροφορίες διαβιβάζονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε άλλη περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας αποστολής ή υποδοχής των στοιχείων (μη λειτουργία modem, μη λειτουργία των υπηρεσιών της Γ.Γ.Π.Σ. λόγω σχεδίου αναβαθμίσεως αυτών κ.λπ.).

3. Κυρώσεις

Για πράξεις ή παραλείψεις της παρούσας που διαπιστώνονται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο, ανά φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 «Κυρώσεις παραποίησης ταμειακών μηχανών κλπ.» του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222) ορίζεται ότι: «1.Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α'179) ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α`) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

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

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

α.α. ...

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ ...

α.γ. ...

...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013, ως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2014, 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) ...

...

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

...

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

α) ...

...

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 ...».

Επειδή, η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, η οποία είχε προστεθεί με την υποπαρ.Δ.2 περ. 9 του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 2 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), του οποίου η έναρξη ισχύος του άρχεται από την 17/10/2015.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. ...

2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015).».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1082182 ΕΞ 2015/ 17-06-2015 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με τις κυρώσεις που προβλέπονται στα πρατήρια υγρών καυσίμων, κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 για την εγκατάσταση και λειτουργία των συστημάτων εισροών - εκροών αναφέρεται ότι:

«.....Περίπτωση β΄: Μη έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/2012 όπως ισχύει δελτίων (δελτίο παραλαβής, δελτίο ισοζυγίων ημέρας, δελτίο λιτρομέτρησης), τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ενώ έχουν εκδοθεί τα στοιχεία αξίας σύμφωνα με την περίπτωση α΄ .

...

Για τη χρήση 2014: Επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 θ΄ , σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 (περιπτώσεις γ΄ και δ΄) και του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για την μη έκδοση των ως άνω επαγγελματικών στοιχείων. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφορικά με την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2014, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 10-9-2021 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής διαπιστώθηκε ότι:

«- η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε το πρώτο Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας καθώς και αποδείξεις εσόδου στις 27/10/2014 ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία (27/8/2014) -η ελεγχόμενη επιχείρηση στο διάστημα από 28/8/2014 (ημέρα υποχρέωσης χρήσης ολοκληρωμένου συστήματος) έως 26/10/2014 (ημέρα πριν την ολοκλήρωση εγκατάστασης) είχε εκδώσει πλήθος αποδείξεων για πωλήσεις υγρών καυσίμων σε διάφορους πελάτες της από φορολογικό μηχανισμό του ν.1809/1998 αντί από το ολοκληρωμένο σύστημα εισροών-εκροών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της ΚΥΑ ΠΟΛ.1009/2012.

-για το χρονικό διάστημα από 28-8-2014 έως και 26-10-2014 το ελεγχόμενο πρατήριο δεν εξέδωσε τα ειδικά φορολογικά στοιχεία (18 δελτία παραλαβής και 60 δελτία Ισοζυγίου ημέρας (ένα για κάθε ημέρα από 28/8/2014-26/10/2014)) που προβλέπονται από το σύστημα εισροών - εκροών και δεν είχε αποστείλει στη Γ.Γ.Π.Σ τα ανωτέρω στοιχεία όπως προβλέπεται.

Ακολουθεί αναλυτικός πίνακας δελτίων παραλαβής που έπρεπε να εκδοθούν και να αποσταλούν στη ΓΓΠΣ για το διάστημα 28/8/2014-26/10/2014 όπως προκύπτουν από τα παραστατικά παραλαβής υγρών καυσίμων.

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜ. ΠΑΡ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΚΑΥΣΙΜΟΥ ΠΟΥ
-----	-------	-------------	----------	---------	-----------------------

	<u>ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ</u>		<u>ΕΚΔΟΣΗΣ</u>		<u>ΠΑΡΑΛΗΦΘΗΚΕ ΣΕ ΛΙΤΡΑ</u>	
					<u>BENZINΗ</u> <u>ΑΜΟΛΥΒΔΗ</u>	<u>DIESEL</u> <u>ΚΙΝΗΣΗΣ</u>
1	TIM	..... .....	31/08/14	.....	2815	
2	ΤΔΑ	..... .....	3/9/2014	.....	3459	
3	ΤΔΑ	..... .....	7/9/2014	.....	3549	
4	ΤΔΑ	..... .....	7/9/2014	.....		2478
5	ΤΔΑ	..... .....	7/9/2014	.....	2370	
6	ΤΔΑ	..... .....	15/9/2014	.....	5534	
7	ΤΔΑ	..... .....	15/9/2014	.....		2977
8	ΤΔΑ	..... .....	24/9/2014	.....		4255
9	ΤΔΑ	..... .....	9/24/2014	.....	5418	
10	ΔΑ	..... .....	30/9/2014	.....	3201	
11	ΤΔΑ	..... .....	6/10/2014	.....	4069	
12	ΤΔΑ	..... .....	6/10/2014	.....		4378
13	TIM	..... .....	10/14/2014	.....	2928	
14	ΤΔΑ	..... .....	17/10/2014	.....	4355	
15	ΤΔΑ	..... .....	17/10/2014	.....		5448
16	ΤΔΑ	..... .....	17/10/2014	.....		2481
17	TIM	..... .....	22/10/2014	.....	2926	1992
18	ΤΔΑ	..... .....	26/10/2014	.....		6474

- για το χρονικό διάστημα από 27/10/2014-31/12/2014 έγινε εκπρόθεσμη αποστολή ειδικών στοιχείων (55 δελτίων παραλαβής και 66 ισοζυγίων ημέρας). Οι διατάξεις του της Πολ.1032/21-2-2013 προβλέπουν ότι το δελτίο ισοζυγίου ημέρας για τη διακίνηση των υγρών καυσίμων μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών αποστέλλεται στη ΓΠΣ το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση του σχετικού δελτίου ισοζυγίου ημέρας, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της πολ.1009/4-1-2012 εκδίδεται με το πέρας κάθε εργάσιμης ημέρας και το αργότερο μέχρι την ώρα 12.00. Σύμφωνα με τις διατάξεις της πολ.1032/21-2-2013 το δελτίο παραλαβής αποστέλλεται στη ΓΠΣ ευθύς μετά τη δημιουργία και παραγωγή του σε πραγματικό χρόνο. Ακολουθούν αναλυτικοί πίνακες:

α) Αναλυτικός Πίνακας των δελτίων παραλαβής που υποβλήθηκαν στη ΓΠΣ εκπρόθεσμα.

A/A	Id deliveries	ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ	ΑΦΜ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	Αριθμός παραστατικού παραλαβής	Σειρά παραστατικού παραλαβής	Ημερομηνία έκδοσης παραστατικού παραλαβής	Ο τύπος της Παραλαβής (0:Παραλαβή- 1:Επιστροφή)
1		1/12/2014 10:34:11 AM	.....	.....	.....	29/10/2014 12:00:00 AM	1

2	.....	1/12/2014 11:21:46 AM	.....	.....	.....	31/10/2014 12:00:00 AM	0
3	.....	1/12/2014 11:22:07 AM	.....	.....	.....	31/10/2014 12:00:00 AM	0
4	.....	1/12/2014 11:48:15 AM	.....	.....	.....	31/10/2014 12:00:00 AM	1
5	.....	1/12/2014 1:49:02 PM	.....	.....	.....	4/11/2014 12:00:00 AM	0
6	.....	1/12/2014 3:41:15 PM	.....	.....	.....	7/11/2014 12:00:00 AM	0
7	.....	1/12/2014 3:41:56 PM	.....	.....	.....	7/11/2014 12:00:00 AM	0
8	.....	2/12/2014 10:12:43 AM	.....	.....	.....	29/11/2014 12:00:00 AM	1
9	.....	11/12/2014 3:53:08 PM	.....	.....	.....	19/11/2014 12:00:00 AM	0
10	.....	11/12/2014 7:39:42 PM	.....	.....	.....	24/11/2014 12:00:00 AM	0
11	.....	16/12/2014 4:57:42 PM	.....	.....	.....	4/11/2014 12:00:00 AM	0
12	.....	16/12/2014 8:43:05 PM	.....	.....	.....	19/11/2014 12:00:00 AM	1
13	.....	16/12/2014 10:12:49 PM	.....	.....	.....	24/11/2014 12:00:00 AM	0
14	.....	21/12/2014 12:47:15 PM	.....	.....	.....	30/10/2014 12:00:00 AM	1
15	.....	21/12/2014 1:48:55 PM	.....	.....	.....	9/11/2014 12:00:00 AM	1
16	.....	21/12/2014 2:18:14 PM	.....	.....	.....	13/11/2014 12:00:00 AM	0
17	.....	21/12/2014 2:18:46 PM	.....	.....	.....	13/11/2014 12:00:00 AM	0
18	.....	21/12/2014 3:58:50 PM	.....	.....	.....	19/11/2014 12:00:00 AM	0
19	.....	21/12/2014 3:59:18 PM	.....	.....	.....	19/11/2014 12:00:00 AM	0
20	.....	21/12/2014 4:09:31 PM	.....	.....	.....	19/11/2014 12:00:00 AM	1
21	.....	21/12/2014 5:03:20 PM	.....	.....	.....	22/11/2014 12:00:00 AM	1
22	.....	21/12/2014 5:20:58 PM	.....	.....	.....	23/11/2014 12:00:00 AM	1
23	.....	21/12/2014 6:10:20 PM	.....	.....	.....	26/11/2014 12:00:00 AM	0
24	.....	21/12/2014 6:10:59 PM	.....	.....	.....	26/11/2014 12:00:00 AM	0
25	.....	21/12/2014 6:11:25 PM	.....	.....	.....	26/11/2014 12:00:00 AM	0
26	.....	21/12/2014 7:07:11 PM	.....	.....	.....	29/11/2014 12:00:00 AM	0
27	.....	21/12/2014 7:07:15 PM	.....	.....	.....	29/11/2014 12:00:00 AM	0
28	.....	21/12/2014 7:35:01 PM	.....	.....	.....	1/12/2014 12:00:00 AM	1
29	.....	21/12/2014 7:42:54 PM	.....	.....	.....	2/12/2014 12:00:00 AM	0
30	.....	21/12/2014 8:55:08 PM	.....	.....	.....	5/12/2014 12:00:00 AM	0
31	.....	21/12/2014 8:56:24 PM	.....	.....	.....	5/12/2014 12:00:00 AM	0
32	.....	21/12/2014 9:20:43 PM	.....	.....	.....	5/12/2014 12:00:00 AM	1
33	.....	21/12/2014	.....	.....	.....	9/12/2014	1

		11:13:54 PM				12:00:00 AM	
34	.....	21/12/2014 11:23:06 PM	.....	.....	.....	10/12/2014 12:00:00 AM	0
35	.....	21/12/2014 11:23:45 PM	.....	.....	.....	10/12/2014 12:00:00 AM	0
36	.....	21/12/2014 11:24:37 PM	.....	.....	.....	10/12/2014 12:00:00 AM	0
37	.....	22/12/2014 4:15:24 AM	.....	.....	.....	18/12/2014 12:00:00 AM	1
38	.....	22/12/2014 4:18:40 AM	.....	.....	.....	19/12/2014 12:00:00 AM	0
39	.....	22/12/2014 7:23:10 AM	.....	.....	.....	13/11/2014 12:00:00 AM	0
40	.....	22/12/2014 7:48:09 AM	.....	.....	.....	24/11/2014 12:00:00 AM	0
41	.....	22/12/2014 8:24:38 AM	.....	.....	.....	6/12/2014 12:00:00 AM	1
42	.....	22/12/2014 8:33:27 AM	.....	.....	.....	9/12/2014 12:00:00 AM	1
43	.....	22/12/2014 8:48:38 AM	.....	.....	.....	13/12/2014 12:00:00 AM	1
44	.....	22/12/2014 8:58:51 AM	.....	.....	.....	15/12/2014 12:00:00 AM	0
45	.....	22/12/2014 8:59:11 AM	.....	.....	.....	15/12/2014 12:00:00 AM	0
46	.....	22/12/2014 9:00:39 AM	.....	.....	.....	15/12/2014 12:00:00 AM	0
47	.....	23/1/2015 11:10:11 AM	.....	.....	.....	23/12/2014 12:00:00 AM	0
48	.....	23/1/2015 11:10:57 AM	.....	.....	.....	23/12/2014 12:00:00 AM	0
49	.....	4/2/2015 7:23:48 AM	.....	.....	.....	27/12/2014 12:00:00 AM	0
50	.....	4/2/2015 7:39:08 AM	.....	.....	.....	27/12/2014 12:00:00 AM	1
51	.....	4/2/2015 7:58:36 AM	.....	.....	.....	28/12/2014 12:00:00 AM	1
52	.....	4/2/2015 8:39:02 AM	.....	.....	.....	30/12/2014 12:00:00 AM	0
53	.....	4/2/2015 8:39:26 AM	.....	.....	.....	30/12/2014 12:00:00 AM	0
54	.....	4/2/2015 8:40:11 AM	.....	.....	.....	30/12/2014 12:00:00 AM	0
55	.....	12/2/2015 7:13:01 AM	.....	.....	.....	4/11/2014 12:00:00 AM	0

β) Αναλυτικός Πίνακας των ισοζυγίων ημέρας που υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα στη ΓΓΠΣ:

Α/Α	ΗΜ_ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ_ΑΑΔΕ	ΧΡΟΝΙΚΟ_ΔΙΑΣΤ_ΙΣΟΖ
1	21/12/2014 12:25:38 PM	27-Oct-14
2	21/12/2014 12:32:18 PM	28-Oct-14
3	20/2/2015 11:42:51 AM	29-Oct-14
4	21/12/2014 12:47:41 PM	30-Oct-14
5	1/12/2014 11:48:51 AM	31-Oct-14
6	1/12/2014 12:25:29 PM	1-Nov-14
7	1/12/2014 1:03:15 PM	2-Nov-14
8	1/12/2014 1:36:08 PM	3-Nov-14
9	1/12/2014 2:20:26 PM	4-Nov-14
10	1/12/2014 2:52:05 PM	5-Nov-14
11	1/12/2014 3:30:51 PM	6-Nov-14

12	1/12/2014 4:10:48 PM	7-Nov-14
13	1/12/2014 4:51:26 PM	8-Nov-14
14	11/12/2014 9:27:19 AM	9-Nov-14
15	1/12/2014 6:06:11 PM	10-Nov-14
16	11/12/2014 10:02:22 AM	11-Nov-14
17	12/2/2015 7:13:11 AM	12-Nov-14
18	21/12/2014 2:30:08 PM	13-Nov-14
19	21/12/2014 2:42:48 PM	14-Nov-14
20	21/12/2014 3:03:27 PM	15-Nov-14
21	22/12/2014 7:31:25 AM	16-Nov-14
22	21/12/2014 3:35:11 PM	17-Nov-14
23	12/2/2015 7:15:22 AM	18-Nov-14
24	21/12/2014 4:09:54 PM	19-Nov-14
25	22/12/2014 7:39:18 AM	20-Nov-14
26	20/2/2015 11:44:10 AM	21-Nov-14
27	21/12/2014 5:04:41 PM	22-Nov-14
28	22/12/2014 7:47:19 AM	23-Nov-14
29	12/2/2015 7:18:47 AM	24-Nov-14
30	22/12/2014 7:54:12 AM	25-Nov-14
31	21/12/2014 6:24:22 PM	26-Nov-14
32	29/4/2015 10:17:04 AM	27-Nov-14
33	21/12/2014 7:07:02 PM	28-Nov-14
34	2/12/2014 10:17:18 AM	29-Nov-14
35	21/12/2014 7:19:03 PM	30-Nov-14
36	21/12/2014 7:35:42 PM	1-Dec-14
37	21/12/2014 7:58:41 PM	2-Dec-14
38	21/12/2014 8:27:26 PM	3-Dec-14
39	22/12/2014 8:18:47 AM	4-Dec-14
40	22/12/2014 8:20:02 AM	5-Dec-14
41	21/12/2014 9:53:46 PM	6-Dec-14
42	22/12/2014 8:28:16 AM	7-Dec-14
43	21/12/2014 10:46:32 PM	8-Dec-14
44	20/2/2015 11:46:03 AM	9-Dec-14
45	22/12/2014 8:36:36 AM	10-Dec-14
46	22/12/2014 8:38:38 AM	11-Dec-14
47	12/2/2015 7:25:29 AM	12-Dec-14
48	29/4/2015 10:18:07 AM	13-Dec-14
49	29/4/2015 10:27:37 AM	14-Dec-14
50	22/12/2014 9:03:00 AM	15-Dec-14
51	22/12/2014 9:07:33 AM	16-Dec-14
52	22/12/2014 9:09:10 AM	17-Dec-14
53	22/12/2014 9:12:06 AM	18-Dec-14
54	12/2/2015 7:30:48 AM	19-Dec-14
55	20/2/2015 11:48:59 AM	20-Dec-14
56	6/5/2015 3:27:09 PM	21-Dec-14
57	12/2/2015 7:36:13 AM	22-Dec-14
58	12/2/2015 7:38:16 AM	23-Dec-14
59	12/2/2015 7:40:13 AM	24-Dec-14
60	10/2/2015 9:47:12 AM	25-Dec-14
61	10/2/2015 10:11:37 AM	26-Dec-14
62	12/2/2015 7:42:21 AM	27-Dec-14
63	5/5/2015 11:28:53 AM	28-Dec-14
64	10/2/2015 10:17:26 AM	29-Dec-14
65	10/2/2015 10:19:10 AM	30-Dec-14
66	10/2/2015 10:20:15 AM	31-Dec-14

».

Επειδή, τα Δελτία Ισοζυγίου Ημέρας και τα Δελτία Παραλαβής που προβλέπονται από το ολοκληρωμένο σύστημα εισροών – εκροών, αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενο τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1135/26-10-2005 και οι υπό κρίση παραβάσεις, αναφέρονται στην μη έκδοση από την προσφεύγουσα των ως άνω επαγγελματικών στοιχείων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. είναι μία διοικητική κύρωση για την επιβολή της οποίας δεν εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπίστωσης των παραβάσεων και ο καταλογισμός των επιβληθέντων προστίμων πηγάζει απευθείας εκ του νόμου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.3784/2009, της Κ.Υ.Α. αριθμ. Φ2 1617 (ΦΕΚ Β' 1980/21-12-2010), της ΠΟΛ. 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ Β' 72/27-01-2012) και της ΠΟΛ.1032/21-02-2013 (ΦΕΚ 548/07-03-2013), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νομιμότητας της περίπτωσης 2 της με αριθ./2021 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2014, λόγω κατάργησης της περίπτωσης θ' της § 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 10-9-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΦΔ, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ./2021,/2021,/2021,/2021 και/2021, αντίστοιχα, προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 15-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
-----	----------------	---------------------------	--------------------------------	-----------------	--------------------------

1	.....	10-9-2021	16-9-2021	Εισόδημα	2014
2	.....	10-9-2021	16-9-2021	Εισόδημα	2016
3	.....	10-9-2021	16-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2014
4	.....	10-9-2021	16-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2015
5	.....	10-9-2021	16-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/1 - 31/12/2016

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

και

Β) Την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		10-9-2021	16-9-2021	Εισόδημα	2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Έτους 2014

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

Διαφορά φόρου	2.131,80€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	532,95€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	163,98€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.828,73

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Έτους 2015

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

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία		1.493,43		1.493,43		1.493,43	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,19	0,07	0,19	0,07	0,19	0,07	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		40.301,62		43.053,71		40.892,64	591,02
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	8.878,08		8.878,08	0,00	8.878,08	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	8.878,27	41.795,12	8.878,27	44.547,21	8.878,27	42.386,14	591,02
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται	1.824,81		1.824,81		1.824,81		0,00
Υπόλοιπο	8.878,27	41.795,12	8.878,27	44.547,21	8.878,27	42.386,14	591,02
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	8.878,27	41.795,12	8.878,27	44.547,21	8.878,27	42.386,14	591,02

Υπολογισμός φόρου

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	8.878,27	41.795,12	8.878,27	44.547,21	8.878,27	42.386,14	591,02
Φόρος κλίμακας	1.953,21	10.642,71	1.953,21	11.358,25	1.953,21	10.796,38	153,67
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.953,21		1.953,21		1.953,21	0,00	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
							0,00
Φόρος που αναλογεί	0,00	10.642,71	0,00	11.358,25	0,00	10.796,38	153,67
B. Μείον							
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,02	0,01	0,02	0,01	0,02	0,01	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	1.802,68		1.802,68		1.802,68		0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος		2.055,82		2.055,82		2.055,82	0,00

β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00
Μείωση επιστροφής φόρου	27,04		27,04		27,04		0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-		-		-		
Γ. Πλέον	1.775,66	8.586,88	1.775,66	9.302,42	1.775,66	8.740,55	153,67
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος		7.858,82		7.858,82		7.858,82	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		3,00		3,00		3,00	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,60		0,60		0,60	0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-		-		-		
	1.775,66	16.449,30	1.775,66	17.164,84	1.775,66	16.602,97	153,67
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ				71,55		0,00	0,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		835,90		890,94		847,72	11,82
Τέλος επιτηδεύματος		900,00		900,00		900,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	-		-		-		
	1.775,66	18.185,20	1.775,66	19.027,33	1.775,66	18.350,69	165,49
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση	16.409,54		17.251,67		16.575,03		165,49
Πιστωτικό ποσά για επιστροφή							0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>							0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	16.409,54		17.251,67		16.575,03		165,49

Προσδιορισμός επεικέστερης κύρωσης

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}			153,67		153,67
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)			1,79%		

Ποσοστό προστίμου άρθρου 58		0,00%	
Πρόστιμο άρθρου 58		0,00	
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ		

Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, φορ. έτους 2015

	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης		42.386,14€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης		2%
Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης		847,72€
(Μείον) Εισφορά που παρακρατήθηκε		0,00€
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ		847,72€

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	4.704,46€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.352,23€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	830,71€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.887,40

4. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2014

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **19.950,00€, ήτοι:**

- Πρόστιμο, ποσού 600,00€, λόγω μη χρήσης φορολογικού μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) για την έκδοση φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών-εκροών, κατά παράβαση της ΠΟΛ.1009/ 4-1-2012 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988.
- Πρόστιμο, ποσού 19.250,00€, λόγω μη έκδοσης 77 ειδικών φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα εισροών-εκροών κατά παράβαση της ΠΟΛ.1009/ 4-1-2012 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988.
- Πρόστιμο, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης αποστολής στοιχείων στη ΓΓΠΣ, κατά παράβαση της ΠΟΛ.1032/ 21-2-2013.

5. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/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: 100,00€

6. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2016

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 100,00€

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

**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.