



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.02.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 307

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς:

α) της υπ' αριθ./.....09.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015,

β) της υπ' αριθ./....09.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016,

γ) της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015,

δ) της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016,

ε) της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

στ) της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

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

Επί της από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

➤ Με την με αριθμό/....09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις μικτές γεωργοκτηνοτροφικές δραστηριότητες, πρόστιμο συνολικού ύψους 350,00€, διότι υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

α) Δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι τον προβλεπόμενο από το άρθρο 36 παρ. 5 ν. 2859/2000 ανακεφαλαιωτικό πίνακα για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησε, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^α & 2^α του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου 100,00€)

β) Δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./.....06.2021 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν τα έτη 2015 και 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καστοριάς εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^δ & 2^γ του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου 250,00€).

- Με την με αριθμό/....**09.2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι τον προβλεπόμενο από το άρθρο 36 παρ. 5 ν. 2859/2000 ανακεφαλαιωτικό πίνακα για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησε, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^α & 2^α του Ν. 4174/2013.
- Με την με αριθμό/....**09.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 1.958,14€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 979,07€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 525,07€, ήτοι συνολικό ποσό 3.462,28€, κατόπιν α) συνυπολογισμού στα ακαθάριστα έσοδα του έτους αποκρυσθαίνοντας φορολογητέας ύλης ύψους 2.757,90€ β) προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 25.304,69€ και γ) μη αποδοχής του δηλωθέντος κόστους πωληθέντων ύψους -13.000,00€.
- Με την με αριθμό/....**09.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 4.606,89€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 2.303,45€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.039,04€, ήτοι συνολικό ποσό 7.949,38€, κατόπιν β) προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 15.737,14€ και γ) μη αποδοχής του δηλωθέντος κόστους πωληθέντων ύψους 2.000,00€.
- Με την με αριθμό/....**09.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 26,18€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 662,57€, πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 198,77€, ήτοι συνολικό ποσό 861,34€, κατόπιν α) διαπίστωσης μη ορθής μεταφοράς στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τόσο των εκροών όσο και των εισροών. Συγκεκριμένα το Α' και Β' τρίμηνο έτους 2015 υποβλήθηκαν μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και το Γ' τρίμηνο δεν μεταφέρθηκαν από τα βιβλία της τόσο στις εκροές όσο και στις εισροές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ στις αγορές και δαπάνες μεταφέρθηκε το σύνολο των αγορών-δαπανών και των τριών τριμήνων. Ως προς τις εκροές δεν μεταφέρθηκε στο Α' τρίμηνο ποσό 2.210,00€ πλέον Φ.Π.Α. 287,30€ β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του φόρου εισροών ύψους 415,07€ για δαπάνες ύψους 1.804,69€, καθόσον δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των άρθρων

30 & 32 του Ν. 2859/2000.

- Με την με αριθμό/....**09.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 238,12€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 212,62€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 106,31€, ήτοι συνολικό ποσό 318,93€, κατόπιν α) επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών και εκροών λόγω μη μεταφοράς από τα βιβλία της των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών του φόρου εισροών ύψους 316,10€ για δαπάνες ύψους 1.317,61€, καθόσον δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2859/2000.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από ...09.2021 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, σε εκτέλεση της υπ' αρ./....06.2021 εντολής του προϊσταμένου της, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000(Φ.Π.Α.), βάσει του προγράμματος ελέγχου της Α1293/2019.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προβάλλοντας του ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφής.
2. Εσφαλμένη μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής του δικαιώματος της έκπτωσης των επιχειρηματικών αγορών-δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2015 & 2016. Εσφαλμένος προσδιορισμός εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **14 του ν. 4174/2013**: «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιοδήποτε συναφούς εγγράφου, 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 στο άρθρο **1§2 & 3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου **3 του Ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, στο άρθρο **4 του Ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού)..... 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται».

Επειδή, στο άρθρο **30 του Ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: «3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1019/2015**: «1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό

σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014. 2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:.....
2.32. Αγρότες (ειδικού και κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.) και αγροτικές εκμεταλλεύσεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 του ν. 4174/2013**: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο **54 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από09.2021 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./.....06.2021 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων που τήρησε κατά τα έτη 2015 & 2016, και δεν προσκόμισε βιβλίο απογραφών, προκειμένου να επαληθευτούν οι δηλωθείσες, στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αξίες αποθεμάτων αρχής και τέλους περιόδου.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει με σαφήνεια ότι η προσφεύγουσα τόσο λόγω της επαγγελματικής δραστηριότητάς της (αγρότης κανονικού καθεστώτος) όσο και λόγω του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων της από πώληση αγαθών (35.250,91€ το 2015 και 28.991,60€ το 2016) δεν είχε υποχρέωση διενέργειας απογραφής των αποθεμάτων της στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικού έτους) καθώς και τήρησης σχετικού αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίου απογραφών).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η προσφεύγουσα κατά τις ημερομηνίες 31.12.2014, 31.12.2015 & 31.12.2016 να έχει διενεργήσει προαιρετικά φυσική

απογραφή των αποθεμάτων της. Το κόστος πωληθέντων, κατά την υποβολή των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσδιορίστηκε αυθαίρετα, λαμβάνοντας υπόψη αξίες απογραφής αρχής και τέλους περιόδου, τις οποίες ο έλεγχος ορθώς απέρριψε, καθόσον δεν επαληθεύτηκαν από κανένα στοιχείο.

Ωστόσο η επιβολή προστίμου για τη μη προσκόμιση αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίου απογραφών), στο βαθμό που η προσφεύγουσα δεν είχε κατά τα ελεγχόμενα έτη τοιαύτη υποχρέωση, αλλά ούτε και από άλλα στοιχεία προκύπτει η διενέργεια προαιρετικής απογραφής, κρίνεται εσφαλμένη και ο σχετικός ισχυρισμός της γίνεται αποδεκτός ως βάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο **64 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. **2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) *«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».*

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

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** 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:3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ.3 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η **Α. 1293/2019** με την οποία παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ως εξής:

«Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....

Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες 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. 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 εκπίπτονται αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών.

3. Σε περίπτωση εμφάνισης παροχών σε είδος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, να εξετάζεται αν τα αντίστοιχα ποσά έχουν αποσταλεί με το αρχείο βεβαιώσεων ως εισόδημα των φυσικών προσώπων.

4. Ελέγχεται η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013.

5. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός, καθώς και η πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

6. Ελέγχεται εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν. 4172/2013.....»

Επειδή, στο άρθρο **21§§1&2 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή, στο άρθρο **22 του Ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, 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, στο άρθρο **23 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015**: «....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και

επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....».

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Ως προς τα απορριφθέντα από τον έλεγχο τιμολόγια αγοράς βοοειδών

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014:«.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

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

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.....4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: - Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), - Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, - Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, - Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, - Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....8. Σε

περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο..... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1143/2015**: «Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2066/2020**: «Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015). Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά

μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας. Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς προκύπτει ότι ο έλεγχος στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015-2016 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τις αξίες των κάτωθι τιμολογίων και τις πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη της, λόγω μη εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής:

α) Του υπ' αριθμ./...-08-2015 τιμολογίου πώλησης εκδόσεως της επιχείρησης «.....
..... SRL-ROMANIA» CIF RO....., καθαρής αξίας 23.500,00 ευρώ για την αγορά 10.000 βοοειδών από τη χώρα της Ρουμανίας,

β) Του υπ' αριθμ./.....04.2016 τιμολογίου πώλησης εκδόσεως της επιχείρησης «.....
..... SRL-ROMANIA» CIF RO....., καθαρής αξίας 12.480,00 ευρώ για την αγορά 7.800 βοοειδών από τη χώρα της Ρουμανίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα απέρριψε τις ως άνω δαπάνες αγοράς βοοειδών και τις έκρινε ως μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα των αντιστοίχων φορολογικών ετών, αφενός διότι η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών αποδεικνύεται αναντίρρητα και αφετέρου διότι οι απαγορεύσεις στην διακίνηση κεφαλαίων, που ίσχυαν από 28.6.2015 έως και 19.7.2015, εξακολούθησαν να ισχύουν και κατά τον χρόνο έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων. Ως εκ τούτου οι εν λόγω αγορές θα έπρεπε να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ενόψει της αρχής της ισότητας (αρ. 4 παρ.1 του Συντάγματος).

Επειδή, η φορολογική αρχή ουδέποτε αμφισβήτησε την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών. Η μη έκπτωση αυτών έγκειται αποκλειστικά στο γεγονός της μη εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013).

Επειδή, βάσει των προαναφερθεισών εγκυκλίων, η φορολογική διοίκηση αποδέχθηκε, κατά παρέκκλιση της ανωτέρω διάταξης, την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων τιμολογίων και λοιπών στοιχείων που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας, ήτοι από 28.6.2015 έως και 19.7.2015 και εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο, ήτοι στις 19.08.2015 το υπ' αρ./2015 και στις 23.04.2016 το/2016.

Κατόπιν τούτου η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε τις εν λόγω αγορές βοοειδών μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τα απορριφθέντα από τον έλεγχο τιμολόγια- αποδείξεις λιανικής πώλησης προμήθειας καυσίμων

Επειδή, με το άρθρο **32 του ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο **5§5 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το άρθρο **5§7 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς

την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο **5§10 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο **8§1 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο **9§1 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, με το άρθρο **10 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή, με το άρθρο **12 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1003/2014** παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου.....9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης..... Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, μεταξύ άλλων για το φορολογικό έτος 2015, τριάντα επτά (-37-) αποδείξεις λιανικής πώλησης και τιμολόγια για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 1.804,69€ πλέον ΦΠΑ 415,07€ και για το φορολογικό έτος 2016, σαράντα τρεις (-43-) αποδείξεις λιανικής πώλησης και τιμολόγια για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 1.317,61€ πλέον ΦΠΑ 316,10€.

Στις υπό κρίση αποδείξεις λιανικής πώλησης δεν ανεγράφησαν από τον εκδότη του παραστατικού, ούτε τα στοιχεία του πελάτη (ΑΦΜ, επωνυμία, διεύθυνση) αλλά ούτε και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, ενώ στα ληφθέντα τιμολόγια δεν αναγραφόταν ο αρ. κυκλοφορίας του οχήματος. Στην συντριπτική τους πλειοψηφία τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ήταν χειρόγραφα και δεν έφεραν την ειδική σήμανση από φορολογικό μηχανισμό. Τα ανωτέρω είχαν ως συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους.

Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες, τόσο την φορολογία του εισοδήματος όσο και του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και

του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2021 ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα

A) την τροποποίηση της υπ' αριθ./....09.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

B) την επικύρωση της υπ' αριθ./....09.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2015, της υπ' αριθ./....09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./....09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου
Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (αρ. 54§1 ^α &2 ^α Ν. 4174/2013)	100,00€	100,00€	0,00€
Μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτ./....06.2021 έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων (αρ. 54§1 ^δ &2 ^γ Ν. 4174/2013)	250,00€	0,00€	-250,00€
Σύνολο	350,00€	100,00€	-250,00€

Υπ' αριθ./....09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

	Ποσό για καταβολή
Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (αρ. 54§1 ^α &2 ^α Ν. 4174/2013)	100,00€

Υπ' αριθ./....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

	Ποσό βάσει ελέγχου
Διαφορά φόρου	1.958,14€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	979,07€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	525,07€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.462,28€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ./....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

	Ποσό
Διαφορά φόρου	4.606,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.303,45€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.039,04€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.949,38€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ./....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

	Ποσό
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	26,18€
Διαφορά φόρου	662,57€

Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	198,77€
Σύνολο φόρου για καταβολή	861,34€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ./....09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

	Ποσό
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	238,12€
Διαφορά φόρου	212,62€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	106,31€
Σύνολο φόρου για καταβολή	318,93€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.