



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-06-2022

Αριθμός απόφασης: 2434

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-01-2022 οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος.

6. Την από 10-03-2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αρ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού για το φορολογικό έτος 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο φπα 6.260,57€, πλέον 3.130,29€ (πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ.), ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **9.390,86 €**.

Β) Με την υπ' αρ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού για το φορολογικό έτος 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό υπόλοιπο φπα 245,96 €, πλέον 122,98 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ.), ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **368,94€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/1/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., κατόπιν διενέργειας των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων των δεδομένων των υποβληθείσων δηλώσεων και των νομίμων παραστατικών, διαπιστώθηκαν ότι:

Για το φορολογικό έτος 2018

α) υφίστανται διαφορές μεταξύ του ύψους των συνολικών εσόδων, όπως αποτυπώνονται στα Ζήτα των τηρούμενων φορολογικών μηχανισμών και στις εγγραφές στο βιβλίο εσόδων εξόδων ως εξής:

Φορολογικό έτος	Έσοδα όπως προκύπτουν από Ζήτα Φ.Τ.Μ/ΦΗΜ	Εγγραφή εσόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων	Έσοδα δήλωσης Ε3	Διαφορά	ΦΠΑ εσόδων όπως προκύπτουν από Ζήτα του ΦΗΜ	ΦΠΑ δήλωσης	Διαφορά
2018	61.000,05	12.111,70	12.111,70	48.888,85	8.580,63	2.225,08	6.355,55

β) η επιχείρηση έλαβε υπόψη της δαπάνες-αγορές για τις οποίες δεν υπάρχουν νόμιμα παραστατικά ή αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία που να υπέχουν θέση τιμολογίου, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν.2859/2000, με συνολική καθαρή αξία 2.300,00€, συντελεστή Φ.Π.Α. 24% και μη εκπιπτόμενο ποσό ΦΠΑ 552,00€.

Για το φορολογικό έτος 2019

α) υφίστανται διαφορές μεταξύ του ύψους των συνολικών εσόδων, όπως αποτυπώνονται στα Ζήτα των τηρούμενων φορολογικών μηχανισμών και στις εγγραφές στο βιβλίο εσόδων εξόδων ως εξής:

Φορολογικό έτος	Έσοδα όπως προκύπτουν από Ζήτα Φ.Τ.Μ/ΦΗΜ	Εγγραφή εσόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων	Έσοδα δήλωσης Ε3	Διαφορά	ΦΠΑ εσόδων όπως προκύπτουν από Ζήτα του ΦΗΜ	ΦΠΑ δήλωσης	Διαφορά
2019	27.661,84	22.699,63	20.699,63	6.962,71	4.489,50	4.369,88	119,62

β) υφίστανται επιχειρηματικές δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές βάση του άρθρου 30 του ν.2859/2000 και αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δαπάνες που έχουν

καταχωρηθεί διπλά στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, συνολικής καθαρής αξίας 520,17 € με συντελεστή ΦΠΑ 24% και μη εκπιπτόμενο ποσό ΦΠΑ 124,84 €.

Κατόπιν των ανωτέρω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Σε απάντηση αυτού ο προσφεύγων προσκόμισε το υπ' αριθμ./2021 Υπόμνημα με αποδεικτικά στοιχεία για τους ισχυρισμούς του, τα οποία ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου. Στη συνέχεια συντάχθηκαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Όσον αφορά τη διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και των εκδοθέντων στοιχείων, αυτή αφορά σε εκ παραδρομής εκδοθείσες αποδείξεις οι οποίες περιείχαν αριθμητικά σφάλματα και οι οποίες, ακυρώθηκαν στη συνέχεια στο σύνολό τους. Ως εκ τούτου, το ποσό των 48.888,85 € για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 6.962,71 € για το φορολογικό έτος 2019 έχουν προσμετρηθεί παντελώς εσφαλμένα ως έσοδό του από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.
2. Παντελώς εσφαλμένα και, πάντως, αναιτιολόγητα δε δέχθηκε ο έλεγχος ως δαπάνες που εκπίπτουν φορολογικά το ποσό των 2.300,00€ για το φορολογικό έτος 2018 και 520,17€ για το φορολογικό έτος 2019.
3. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου καθώς είναι αόριστες και στερούνται ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και της παρ. 3 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Ως προς το Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- Α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- Β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- Γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- Δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- Ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης της 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 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.»

Ως προς τη διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και των εκδοθέντων στοιχείων

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5, 7 και 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«5. 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.

7. 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.

10. 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, σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ.4 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/2014 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), στην περίπτωση 8.6.1 ορίζονται τα εξής:

«8.6.1 Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι την 27.6.2018 πώλησε σε πελάτη του φάρμακα αξίας 40,00 €. Όμως, λόγω βεβιασμένης πληκτρολόγησης στην οικεία ταμειακή μηχανή, εξέδωσε εκ παραδρομής μία απόδειξη εσόδων συνολικού ποσού 40.000 €, την οποία αμέσως ακύρωσε λόγω προφανούς αριθμητικού λάθους. Στη συνέχεια, εξέδωσε εκ νέου απόδειξη με το ορθό ποσό, την οποία και παρέδωσε στον πελάτη του ως συνοδευτικό του πωληθέντος αγαθού. Συναφώς, η δεύτερη αυτή απόδειξη με το ορθό ποσό ήταν και αυτή που συμπεριλήφθηκε στο οικείο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Ομοίως, την 31.7.2018, εξέδωσε εκ παραδρομής εσφαλμένα μία απόδειξη συνολικού ποσού 220,00 €, την οποία ευθύς αμέσως ακύρωσε λόγω αριθμητικού λάθους. Ομοίως, κατά το φορολογικό έτος 2019 από κεκτημένη ταχύτητα πληκτρολόγούσε ορισμένες φορές εσφαλμένα ποσά στην ταμειακή μηχανή και εξέδιδε τις σχετικές αποδείξεις εσόδων, τις οποίες, όμως, κατόπιν ακύρωνε, λόγω προδήλου αριθμητικού σφάλματος.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκομίζει:

α) φωτογραφίες των εκδοθέντων κατά το χρονικό διάστημα από 25.6.2018 έως 29.6.2018 Ζήτα της ταμειακής μηχανής,

β) τις με αριθμό/2018 και/2018 αποδείξεις επιστροφής ποσού 40.000,00€ και 220,00 € αντίστοιχα, και

γ) μηνιαίες καταστάσεις εσόδων ετών 2011-2017, από τις οποίες προκύπτει ότι η συνολική αξία των εκδοθέντων παραστατικών (στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας) δεν ξεπερνά ετησίως το ποσό των 23.000,00€, ενώ μηνιαίως κυμαίνεται μεταξύ 328,90€ και 6.837,64€.

Επειδή, από τις προσκομισθείσες φωτογραφίες των εκδοθέντων από την οικεία ταμειακή μηχανή, κατά το χρονικό διάστημα από 25-06-2018 έως 29-06-2018, αποδείξεων εσόδων, προκύπτει ότι οι εκδοθείσες αποδείξεις κατά το διάστημα αυτό δεν ξεπερνούσαν το συνολικό ποσό των 300,00€ έκαστη, ποσό το οποίο δικαιολογείται από το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών (κτηνιατρικές υπηρεσίες).

Επειδή, από τις προσκομισθείσες μηνιαίες καταστάσεις εσόδων ετών 2011-2017 προκύπτει ότι η συνολική αξία των εκδοθέντων παραστατικών δεν ξεπερνά ετησίως το ποσό των 23.000,00€, ενώ μηνιαίως κυμαίνεται μεταξύ 328,90€ και 6.837,64€.

Επειδή, εξάλλου η φύση του συγκεκριμένου επαγγέλματος δε δικαιολογεί πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών αξίας 40.000€ σε μία μόνο συναλλαγή, για το οποίο ποσό έχει εκδοθεί η υπ' αριθ./2018 απόδειξη επιστροφής.

Επειδή, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικούμενου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου

κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγεται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης – όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε. Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Επειδή, υπό το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων και πραγματικών περιστατικών αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνα με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός περί εκ παραδρομής έκδοσης μίας απόδειξης εσόδων συνολικού ποσού 40.000,00€ είναι βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων την 31.7.2018, εξέδωσε εκ παραδρομής εσφαλμένα μία απόδειξη συνολικού ποσού 220,00 €, την οποία ευθύς αμέσως ακύρωσε λόγω αριθμητικού λάθους. Ομοίως, κατά το φορολογικό έτος 2019 από κεκτημένη ταχύτητα πληκτρολογούσε ορισμένες φορές εσφαλμένα ποσά στην ταμειακή μηχανή και εξέδιδε τις σχετικές αποδείξεις εσόδων, τις οποίες, όμως, κατόπιν ακύρωνε, λόγω προδήλου αριθμητικού σφάλματος.

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

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας, περαιτέρω στοιχεία, που να αποδεικνύουν το βάσιμο των ισχυρισμών του, ενώ τα ήδη προσκομισθέντα στοιχεία δεν είναι επαρκή για να τεκμηριώσουν πλήρως τους ισχυρισμούς του, οι σχετικοί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τις μη εκπιπόμενες δαπάνες

Επειδή, με το άρθρο 21 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».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση

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

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, κλπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση εν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ. 1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας...».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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 εμπεριστατωμένα 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, η φορολογική αρχή, ύστερα από έλεγχο που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018-2019, λαμβάνοντας υπόψη και τις απόψεις αυτού, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στο υπ' αριθμ./2021 υπόμνημά του, κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων μη νόμιμα κατά τα έτη αυτά εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπάνες ύψους 2.300 € το 2018 και 520,17 € το 2019.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα, για το έτος 2018 δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων-εξόδων και αφορούν τις ΑΠΥ με αριθμό 489, 586 και 601 με καθαρή αξία 500,00 €, 600,00€ και 1.200,00€ αντίστοιχα καθώς δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τα αντίστοιχα παραστατικά, με αποτέλεσμα να μην πληρείται η προϋπόθεση γ του άρθρου 22 του Ν.4172/2013.

Επειδή, για το έτος 2019 οι εν λόγω λογιστικές διαφορές, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στις σελ. 7-8 της έκθεσης, αφορούν σε:

- Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Εν προκειμένω, σε αγορά εσωρούχων, η οποία δεν προκύπτει ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και προς υποστήριξη της επαγγελματικής δραστηριότητας.
- Διπλή εγγραφή τιμολογίου. Την ίδια μέρα έχει καταχωρηθεί η ΑΠΥ και το ΤΠΥ τα οποία αφορούν παραστατικά που έχουν εκδοθεί από τη λογίστρια κα με την ίδια αξία. Ακόμα και αν πρόκειται για διαφορετικά παραστατικά προσκομίστηκε μόνο το Τ.Π.Υ. και όχι η Α.Π.Υ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την κρίση του ελέγχου, ως προς την έκπτωση των ανωτέρω δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού η από 28-01-2022 Έκθεση Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος στη Φορολογία Εισοδήματος. Επιπρόσθετα, στην προαναφερθείσα έκθεση γίνεται εκτενέστατη λεπτομερής αναφορά στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, λόγω έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, δε γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 02/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με **ΑΦΜ** και: **Α) την τροποποίηση: 1)** της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, **Β) την επικύρωση:** της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018: ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 1.590,84

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	12.111,70	61.000,55	21.000,55	8.888,85
Αξία φορολογητέων εισροών	13.903,68	11.603,68	11.603,68	2.300,00
Φόρος εκροών	2.225,08	8.580,63	3.380,62	1.155,54
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.872,06	2.320,06	2.320,06	552,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	646,98			646,98

Χρεωστικό υπόλοιπο			6.260,57	1.060,56	1.060,56
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.			3.130,29	530,28	530,28
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			9.390,86		1.590,84
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	646,98			646,98
	Για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2 Υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού

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

Χρεωστικό υπόλοιπο	245,96
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	122,98
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	368,94

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.