



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 03/05/2022

Αριθμός απόφασης: 959

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240  
**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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ: ....., κατά κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ. ..../.....12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015,

β) της υπ' αριθ. ..../.....12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

γ) της υπ' αριθ. ....../....12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../....12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. ....../....12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθ. ....../....12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Επί της από 07/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ: ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../....12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο δραστηριότητας την εκμετάλλευση πρατηρίου υγρών καυσίμων, για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού 36.400,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν.3842/2010 (Α' 58) και ειδικότερα, μη διαβίβασης δεδομένων (στοιχείων πωλήσεων) του συστήματος παρακολούθησης εισροών – εκροών καυσίμων στην ΓΓΠΣ, σε 364 περιπτώσεις, για το χρονικό διάστημα από 02/01/2015 έως 31/12/2015, που επισύρει την κύρωση των συνδυασμένων διατάξεων των παρ. 1<sup>η</sup> και 2<sup>α</sup> του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι 364 x 100,00€.

Με την υπ' αριθ. ....../....12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες χρήσης της προσφεύγουσας εταιρείας από 721,77€ σε 233,07€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των αποτελεσμάτων της με την προσθήκη της καθαρής αξίας ποσού 488,40€ ληφθέντος φορολογικού στοιχείου ως λογιστικής διαφοράς, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις.

Με την υπ' αριθ. ....../....12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, κύριος φόρος ποσού 112,33€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 56,17€, ήτοι συνολικό ποσό 168,50€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπάνης, ποσού 488,40€ πλέον ΦΠΑ 112,23€, από τις φορολογητέες εισροές και τον ΦΠΑ αυτών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 07/12/2021 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν.4174/2013) – ΕΛΠ (ν.4308/2014), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 για το 2015, που θεσμοθετήθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο.
2. Μη υποχρέωση διαβίβασης των δεδομένων του συστήματος εισροών – εκροών για το φορολογικό έτος 2015.
3. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου διά της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.
4. Μη νόμιμη η απόρριψη δαπάνης στο ΦΠΑ. Η αιτιολογία της ελεγκτικής αρχής ότι «το τιμολόγιο δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο» είναι ανεπαρκής.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.3842/2010, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος φορολογικό 2015, οριζόταν ότι: *«Για συναλλαγές επιτηδευματιών με άλλους επιτηδευματίες και πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων, που εκδίδονται, διαβιβάζονται ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο χρόνος και η διαδικασία σταδιακής εφαρμογής των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου με βάση την αξία της συναλλαγής ή τον κύκλο εργασιών και οι τεχνικές προδιαγραφές διαβίβασης των δεδομένων».*

**Επειδή**, με το άρθρο 38 παρ. 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Από την 1 η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε΄ του Ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϋσχύοντος π.δ. 186/1992. Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. πολ. 1009/4.1.2012 (Β΄ 72), κ.υ.α. πολ. 1203/2.11.2012 (Β΄ 3130), κ.υ.α. πολ. 1032/21.2.2013 (Β΄ 548), κ.υ.α. . πολ. 1206/30.8.2013 (Β΄ 2237) και κ.υ.α. πολ. 1263/4.12.2013 (Β΄ 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις α.υ.ο. 1093619/748/0015/ πολ. 1212/10.8.1995 (Β΄ 719), α.υ.ο. 1128269/1226/0015/ πολ. 1292/16.11.1995 (Β΄ 982), κ.υ.α. 1071467/536/0015/ πολ. 1101/31.7.2006 (Β΄1283), κ.υ.α. 1008269/52/0015/ πολ. 1009/22.1.2008 (Β΄176) και κ.υ.α. πολ. 1193/21.12.2010 (Β΄ 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015».

**Επειδή**, με την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1009/04.01.2012 (Β΄ 72) ΚΥΑ «περί εγκατάστασης ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (ΦΕΚ 3130Β΄), ορίζεται ότι: «Ορίζουμε το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής της εγκατάστασης ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών - εκροών με βάση τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄), καθώς και το είδος, το περιεχόμενο, τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων, που εκδίδονται μέσω του προαναφερόμενου συστήματος, ως ακολούθως:

1. Χρονοδιάγραμμα εφαρμογής. Καθορίζουμε την καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών, σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄), στα πρατήρια υγρών καυσίμων, ως εξής: ... γ. Εντός είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την έναρξη ισχύος της παρούσας στη λοιπή Ελληνική Επικράτεια.
2. Έκδοση δελτίων. Από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών – Εκροών εκδίδονται τα ακόλουθα δελτία, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία. 2.1. Δελτίο παραλαβής... 2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας... 2.3. Δελτίο Λιτρομέτρησης... 2.4. Δελτίο επιστροφής... 2.5. Δελτίο εξαγωγής... 3. Απόδειξη εσόδου...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1161/2013 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διευκρινίστηκε ότι: «*II. ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1 και 7 της υπόψη Κ.Υ.Α. ορίζεται η καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του ν. 3784/2009 (ΦΕΚ 137 Α'), όπως τέθηκε με το άρ. 42 του ν. 4155/2013 (ΦΕΚ Α' 120), ορίζεται ότι, «ειδικά η μη εμπρόθεσμη τοποθέτηση του συστήματος εισροών - εκροών επισύρει αναστολή της άδειας λειτουργίας του πρατηρίου, εκτός εάν ο πρατηριούχος επιδείξει στα ελεγκτικά όργανα κατηρητισμένη σύμβαση, με συγκεκριμένη ημερομηνία τοποθέτησης και εγκατάστασης του συστήματος εισροών - εκροών. Η, σε κάθε περίπτωση, παρέλευση προθεσμίας πέντε (5) μηνών από την ημερομηνία υποχρεωτικής εφαρμογής του συστήματος σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, επισύρει πέραν των λοιπών κυρώσεων και αφαίρεση της άδειας λειτουργίας του πρατηρίου κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του παρόντος». Κατόπιν των ανωτέρω, το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων έχει ως εξής:... γ. Μέχρι 27.3.2014 ή το αργότερο μέχρι 27.8.2014 (με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις) στη λοιπή Ελληνική Επικράτεια...».*

**Επειδή**, με την κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1032/21.02.2013 (Β' 548) «Αποστολή δεδομένων από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχουν εγκατασταθεί συστήματα εισροών - εκροών» ορίζεται 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.). Οι προδιαγραφές του αρχείου και ο τρόπος διαβίβασης, θα αναρτηθούν έγκαιρα στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. 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**, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, όπως η περίπτωση ιγ΄ της παρ. 1 προστέθηκε και η περίπτωση α΄ της παρ. 2 αντικαταστάθηκε, με το άρθρο 73 του ν.4446/2016 και σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύουν από 22/12/2016 και μετά, 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:... ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (Α΄ 58)... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄, δ΄ στ΄ και ιγ΄ της παραγράφου 1,...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 07/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν.4174/2013) – ΕΛΠ (ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία – εκμεταλλεύτρια πρατηρίου καυσίμων δεν διαβίβασε ηλεκτρονικά στην ΓΓΠΣ τα δεδομένα του συστήματος εισροών – εκροών υγρών

καυσίμων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, μολονότι είχε υποχρέωση, σύμφωνα με την κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1032/21.02.2013 (Β' 548) σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1161/2013 και επέβαλε διά της υπ' αριθ. ....../.....12.2021 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, την κύρωση των συνδυασμένων διατάξεων των παρ. 1<sup>η</sup> και 2<sup>α</sup> του άρθρου 54 του ν.4174/2013, για 364 περιπτώσεις, κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 31/12/2015, ήτοι 364 x 100,00€.

Ωστόσο, η περίπτωση ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 73 του ν.4446/2016 και σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύει από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ (Α' 240), δη από 22/12/2016. Επομένως, η εν λόγω διάταξη με την οποία επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο δεν τύγχανε εφαρμογής κατά τον κρίσιμο χρόνο της υποχρέωσης διαβίβασης δεδομένων, ήτοι κατά την περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής του προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 για το 2015 προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης της εξέτασης του δεύτερου και τρίτου προβαλλόμενου λόγου.

#### **Ως προς τον 4<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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...».

**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 α' 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,...».

**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**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».*

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή**, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιαστικές τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί

με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 07/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε την αξία και τον Φ.Π.Α. δαπάνης που αφορά την αγορά θωρακισμένης πόρτας και σήτας (Τιμολόγιο 188/19.09.2015), ποσού 488,40€ πλέον ΦΠΑ 112,23€, από τις φορολογητέες εισροές και τον ΦΠΑ αυτών, για την οποία λήφθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο, χωρίς να γίνεται μνεία για τον λόγο απόρριψής της και την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε κανόνα δικαίου.

**Επειδή**, από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα της και στην από 07/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλιπούς και ανεπαρκούς αιτιολογίας, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή**, αναφορικά με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, τής καθαρής αξίας του ανωτέρω τιμολογίου (υπ' αριθ. 188/19.09.2015) στη φορολογία εισοδήματος, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα εταιρεία.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../07.01.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ: ..... και συγκεκριμένα:

1. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../.....12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,

2. την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ....12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, και
3. την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

**Υπ' αριθ. ....12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ  
φορολογικού έτους 2015**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                               | Βάσει ελέγχου | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------|-----------------------------|----------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 <sup>η</sup> και 2 <sup>α</sup> ν.4174/2013 | 36.400,00 €   | 0,00 €                      | -36.400,00 €               |

**Υπ' αριθ. ....12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού  
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

|                      |          |
|----------------------|----------|
| Μείωση ζημιάς χρήσης | 488,70 € |
|----------------------|----------|

**Υπ' αριθ. ....12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ  
φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                            | Βάσει ελέγχου | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|------------------------------------|---------------|-----------------------------|----------------------------|
| Κύριος Φόρος                       | 112,33 €      | 0,00 €                      | -112,33 €                  |
| Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ν.4174/2013 | 56,17 €       | 0,00 €                      | -56,17 €                   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή          | 168,50 €      | 0,00 €                      | -168,50 €                  |

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.