



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 13/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1411

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 11/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης στις, κατά: α) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, γ) υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, ε) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, στ) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, ζ) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, η) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, θ) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, ι) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, ια) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, ιβ) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, ιγ) της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 26/11/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

α) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 73.784,750 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 36.892,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **110.677,13 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 185.176,54 ευρώ πλέον προστίμου

φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 92.588,27 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **277.764,81 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού **1.529,43 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Οι παραπάνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν συνεπεία της από 26/11/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. -13/04/2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης και του δηλωθέντος με τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και καταστάσεις φορολογικής αναμόρφωσης για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν επιπλέον από τον έλεγχο και προστέθηκαν στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

01/01/2014-31/12/2014

Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό βάση βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάση δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση ελέγχου	Διαφορά
20-00-00-0036	Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού 13%	281.769,60	0	600,96	600,96
64-02-06-0000	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας άνευ ΦΠΑ	433,34	0	83,97	83,97
64-02-06-0036	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	67,82	0	62,65	62,65
64-02-06-0037	Μη εκπιπτόμενα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας 13%	176,99	0	176,99	176,99
63-98-09-1000	ΦΠΑ μη εκπιπτόμενο στην φορολογία εισοδήματος	38,14	0	38,14	38,14
61-00-00-0057	Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων ΦΠΑ 23%	615,44	0	615,44	615,44
64-01-00-0000	Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	716,52	0	574,88	574,88
76-00-04-0000	Μέρισμα από συμμετοχή σε άλλη εταιρία	14.999,51	0	14.999,51	14.999,51
70	Πωλήσεις εμπορευμάτων άνευ φπα – Βάσει ελέγχου – παρ. 4.3 «Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις» περ. β (Έλεγχος αποθήκης υποπερ.3 ^α)	0	0	266.634,97	266.634,97
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ				283.787,51	283.787,51

01/01/2015-31/12/2015

Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό βάση βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσ ης βάση αρχικής δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση Τροποποιητι- κής δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση ελέγχου	Διαφορά
20-00-00-0057	Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού 23%	213.412,92	0	0	624,00	624,00
20-00-00-0000	Αγορές εμπορευμάτ ων εσωτερικού χωρίς ΦΠΑ	18.162.626,37	0	0	315.680,44	315.680,44
20 Αγορές	Διαφορά αγορών από την 2801/ 13- 08-2018 Τροποποιητι κή Δήλωση		0	0	18.817,01	18.817,01
61-02-01-0000	Προμήθειες για πωλήσεις άνευ ΦΠΑ	4.651,00	0	1.665,00	1.665,00	0
61-02-99-0000	Λοιπές προμήθειες τρίτων άνευ ΦΠΑ	948,83	0	0	948,83	948,83
61-98-00-0057	Αμοιβές διαφόρων με ΦΠΑ 23%	740,67	0	0	465,43	465,43
62-04-03-0000	Ενοίκια μεταφορικών μέσων	7.074,03	0	7.074,03	7.074,03	0
63-98-08-0002	ΦΠΑ ΠΡΟΡΑΤΑ μη εκπιπόμενο	7.312,76		7.312,76	7.312,76	0
63-98-99-0000	Λοιποί φόροι τέλη	57.513,48	57.513,48	58.455,68	58.455,68	0
64-01-01-0000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού άνευ ΦΠΑ	528,00	0	0	528,00	528,00
64-98-99-0058	Διάφορα έξοδα με ΦΠΑ	678,29	0	0	200,00	200,00
65-98-99-0000	Διάφορα έξοδα τραπεζών	6.014,17	0	6.014,17	6.014,17	0
74 (βάσει ΕΛΠ)	Έσοδα Συμμετοχών	0	0	37.715,63	37.715,63	0
Αρ.28 Ν.3296/ 2004	Διαφορά ταμείου	0	0	0	301.276,09	301.276,09
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ				118.237,27	756.777,07	638.539,80

01/01/2016-31/12/2016

Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό βάση βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάση δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση ελέγχου	Διαφορά
63-98-99-0000	Λοιποί φόροι τέλη	800,00	800,00	800,00	0
61-02-01-0000	Προμήθειες για πωλήσεις άνευ ΦΠΑ	10.452,00	0	1.344,00	1.344,00
64-98-99-0058	Διάφορα έξοδα με ΦΠΑ 23%	788,99	0	730,89	730,89
79 (Βάσει ΕΛΠ)	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	0	0	3.199,02	3.199,02
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			800,00	6.073,91	5.273,91

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

δ) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού **84,06 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

ε) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.625,25 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 745,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.370,98 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

στ) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 3,34 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5,01 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

Οι παραπάνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν συνεπεία της από 26/11/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την οποία προέκυψαν διαφορές μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων, αυτών των περιοδικών δηλώσεων της χρήσης και του ελέγχου:

➤ Για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκαν διαφορές στις φορολογητέες δαπάνες κατά 615,44 ευρώ, οι οποίες οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση συμπεριέλαβε στις φορολογητέες δαπάνες της το παραπάνω ποσό που αφορά δαπάνη για προσημείωση υποθήκης ακινήτου που ανήκει στα μέλη της εταιρείας, όπως έχει παρουσιαστεί και στον παραπάνω πίνακα των λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος της χρήσης 2014, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30-32 του ν.2859/2000. Το ποσό του μη εκπεστέου Φ.Π.Α. ανέρχεται σε 141,55 ευρώ.

➤ Για το φορολογικό έτος 2015 διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές:

1. στις φορολογητέες εκροές με συντελεστή 13%, ποσού 3.008,83 ευρώ και στις φορολογητέες εκροές με συντελεστή 23%, ποσού 4.738,80 ευρώ, ήτοι συνολική διαφορά φορολογητέων εκροών 7.747,63 ευρώ.

Τα παραπάνω ποσά προέκυψαν από αναγωγή σε φορολογητέες εκροές και σε απαλλασσόμενες εκροές του ποσού των 301.276,09 ευρώ που θεωρήθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (άρθρο 28 ν. 3296/04) και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, όπως έχει παρουσιαστεί και στον παραπάνω πίνακα των λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος της χρήσης 2015.

2. στις φορολογητέες δαπάνες κατά 6.479,46 ευρώ, οι οποίες οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση συμπεριέλαβε στις φορολογητέες δαπάνες της τα παρακάτω ποσά: α) τη δαπάνη του λογαριασμού ποσού 5.814,03 ευρώ που αφορά δαπάνη μίσθωσης Ε.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, για την οποία δεν παρέχεται έκπτωση του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000, με το ποσό του μη εκπεστέου Φ.Π.Α. να ανέρχεται σε 1.337,23 ευρώ, β) τη δαπάνη για προσημείωση υποθήκης ακινήτου που ανήκει στα μέλη της εταιρείας, για την οποία δεν παρέχεται έκπτωση του Φ.Π.Α., με το ποσό του μη εκπεστέου Φ.Π.Α. να ανέρχεται σε 107,05 ευρώ και γ) τη δαπάνη του λογαριασμού ποσού 200,00 ευρώ, της οποίας το δικαιολογητικό δεν εκδόθηκε προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, αλλά προς την, ΑΦΜ, με το ποσό του μη εκπεστέου Φ.Π.Α. να ανέρχεται σε 46,00 ευρώ.

➤ Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκαν διαφορές στις φορολογητέες δαπάνες κατά 730,89 ευρώ, οι οποίες οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση συμπεριέλαβε στις φορολογητέες δαπάνες της το παραπάνω ποσό που έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό και αφορά προσωπικές δαπάνες των μελών της εταιρείας, όπως έχει παρουσιαστεί και στον παραπάνω πίνακα των λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος ης χρήσης 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30-32 του ν.2859/2000. Το ποσό του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ανέρχεται σε 168,11 ευρώ.

3. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ – ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

ζ) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 250,00 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 50,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου τέλους χαρτοσήμου ποσού 125,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 25,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **450,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

4. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ

η) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.499,95 ευρώ πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 749,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.249,93 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017.

5. Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ.

θ) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **66.658,74 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το παραπάνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία, τουλάχιστον σε μία περίπτωση, συνολικής αξίας 266.634,97 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

ι) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **126.272,18 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το παραπάνω φορολογικό έτος καταχώρησε στα βιβλία, αγορές ή έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π. Συγκεκριμένα οι ανύπαρκτες συναλλαγές που καταχωρήθηκαν στα βιβλία, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Αξία/ Φόρος	Συντελεστής/ Ποσό	Σύνολο προστίμου
.....	02/02/2015	70.212,65	40,00%	28.085,06
.....	06/04/2015	176.210,53	40,00%	70.484,21
.....	07/09/2015	69.257,26	40,00%	27.702,90

ια) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **2.600,00 ευρώ**. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το παραπάνω φορολογικό έτος:

1. Υπέβαλε ανακριβή Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (listing), που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 5δ του ν.2859/00, όπως ίσχυε για τις

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1 και 2 και 12 του ν.2859/0000, κατά το μήνα Μάιο 2014.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ.α' του ν. 4174/2013.

2. Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, ήτοι δεν τήρησε το Λογαριασμό 94, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 4 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4174/2013.

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013.

ιβ) Με την υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το παραπάνω φορολογικό έτος υπέβαλε ανακριβή Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (listing), που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 5δ του ν.2859/00, όπως ίσχυε για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1 και 2 και 12 του ν.2859/00, κατά το μήνα Απρίλιο 2015.

ιγ) Με την υπ' αριθμ. της /26-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **5.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 και 56 παρ. 3 του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής το Φάκελο Τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 (για το φορολογικό έτος 2016).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία στρέφεται κατά των παρακάτω πράξεων και ζητάει την ακύρωσή τους:

1. της υπ' αριθμ. /26-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014,
2. της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014,
3. της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015 και
4. της υπ' αριθμ. /26-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018,

χωρίς ωστόσο να επικαλείται οποιοδήποτε στοιχείο ή συγκεκριμένους ισχυρισμούς για την ακύρωση αυτών.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4172/2013**:

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 40 παρ. 1 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014: «1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%)».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 48 παρ. 1, 3 και 4 του ν. 4172/2013**:

«1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληρούνται η προϋπόθεση γ΄ της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που προβλέπεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες

διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.»

4. Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.»

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1039/26.1.2015** με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του Ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Άρθρο 48

Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλων):

i) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει,

ii) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ’ εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και

iii) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς και

β) το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης):

i) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και

ii) διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Ως προς τον καταβάλλοντα τα μερίσματα διευκρινίζεται ότι στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας Μητρικών - Θυγατρικών, στον πίνακα των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 2 περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι εταιρείες του ελληνικού δικαίου που αποκαλούνται «ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε), καθώς και άλλες εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα». Επίσης, στο Μέρος Β΄ του ίδιου ως άνω Παραρτήματος, στον πίνακα φόρων που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α περίπτωση iii, περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα.

Επομένως, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο καταβάλλων μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι, πέρα από τα ρητά κατανομαζόμενα στο

Παράρτημα της Οδηγίας (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), οι ΙΚΕ, καθώς και οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες πλέον υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα.....

Ομοίως, ως προς τον λήπτη των μερισμάτων, φορολογικό κάτοικο Ελλάδος, επισημαίνεται ότι και αυτός πρέπει να είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, νομικό πρόσωπο. Ως τέτοιο νοείται, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν και πιο πάνω, τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013 πρόσωπα, ήτοι επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα (κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρίες).

.....

Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, το οποίο όμως δεν φέρει τον όρο «αφορολόγητο» όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1007/2014 εγκύκλιό μας για τα αφορολόγητα έσοδα που προβλέπονται από τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα εισπραττόμενα μερίσματα κατ' εφαρμογή του άρθρου 48. Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό θα αφαιρείται κατ' ανάγκη από τα καθαρά κέρδη προκειμένου για το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

.....

Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48 το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα δεν συμπληρώνει ειδικό έντυπο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, καθόσον για την εκπλήρωση της συνδρομής των προϋποθέσεων για την εφαρμογή του άρθρου αυτού έχει ενσωματωθεί στο έντυπο φορολογίας εισοδήματος, ειδικός πίνακας ο οποίος συμπληρώνονται μαζί τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις αντίστοιχες προθεσμίες υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκαν τα υπόψη εισοδήματα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου νόμου.

.....

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου προβλέπεται ότι εάν ο λήπτης (νομικό πρόσωπο), δικαιούχος του εισοδήματος, δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες) κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι κατά το χρόνο λήψης της απόφασης διανομής των μερισμάτων από τα αρμόδια όργανα του καταβάλλοντος νομικού προσώπου ή προκειμένου για τα μερίσματα που διανέμουν οι προσωπικές εταιρίες κατά το χρόνο απόκτησης αυτών από τα μέλη τους, αλλά πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα εισπραττόμενα μερίσματα, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Ως εισπραττόμενα μερίσματα λαμβάνεται το καθαρό ποσό των μερισμάτων που εισέπραξε ο δικαιούχος μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου και του παρακρατηθέντος φόρου. Κατά συνέπεια, το ποσό της εγγυητικής επιστολής προκύπτει ως εξής:

Φορολογικός συντελεστής x εισπραττόμενο ποσό (μικτό)

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των 24 μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή και περαιτέρω επιβάλλεται αναδρομικά φορολογία στα κέρδη του νομικού προσώπου, με τις κυρώσεις που προβλέπονται με βάση τις διατάξεις του Ν.4174/2013.

Η εγγυητική επιστολή θα πρέπει να κατατίθεται χειρόγραφα στην αρμόδια Φορολογούσα Αρχή (Δ.Ο.Υ.) μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε το σχετικό εισόδημα για το οποίο αιτείται η σχετική απαλλαγή. Τα στοιχεία της εγγυητικής επιστολής θα πρέπει να αναγράφονται στο σχετικό έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ειδικό πίνακα που έχει προβλεφθεί για το σκοπό αυτό.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση συμμετέχει με ποσοστό 50%, ως ομόρρυθμο μέλος, στην επιχείρηση ΑΦΜ Κατά το φορολογικό έτος 2014 η προσφεύγουσα εισέπραξε ενδοομιλικά μερίσματα από την ανωτέρω επιχείρηση, ποσού 14.999,51 ευρώ. Όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

- Ως προς την καταβάλλουσα τα μερίσματα επιχείρηση αυτή:

- α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ,

- β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δε θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

- γ) υπόκειται, χωρίς την δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

- Ως προς την προσφεύγουσα, λήπτη των μερισμάτων, αυτή:

- α) κατέχει ποσοστό συμμετοχής 50%, επομένως πληροί την προϋπόθεση του ποσοστού συμμετοχής τουλάχιστον 10% της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή του βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και

- β) η ημερομηνία κτήσης της συμμετοχής είναι στις 09/05/2014.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι προκειμένου για τα μερίσματα που διανέμουν οι προσωπικές εταιρίες κατά το χρόνο απόκτησης αυτών από τα μέλη τους, δηλαδή την 31/12/2014, δεν πληρούσε την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες). Συνεπώς όφειλε, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος για τα εισπραττόμενα μερίσματα, να εκδόσει εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου και να την καταθέσει χειρόγραφα στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1039/2015. Ωστόσο, αν και εξέδωσε τη με αριθμ. /29-07-2015 εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου ποσού 6.044,80 ευρώ, ουδέποτε την κατέθεσε, ως όφειλε, χειρόγραφα στην αρμόδια φορολογική αρχή. Συνεπώς δε δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 και η προσφεύγουσα έπρεπε να είχε φορολογηθεί για το ποσό των 14.991,51 ευρώ που εισέπραξε ως μερίσματα από την εταιρεία με ΑΦΜ Επομένως ορθώς ο έλεγχος αφενός πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά το παραπάνω ποσό και αφετέρου δεν το αφαίρεσε κατά την διανομή των κερδών της, ώστε να παρακρατηθεί ο φόρος με συντελεστή 10%.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Επειδή από το σύνολο των λογιστικών διαφορών για το φορολογικό έτος 2014, η προσφεύγουσα προσβάλλει τις κάτωθι:

Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό βάση βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάση δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση ελέγχου	Διαφορά
76-00-04-0000	Μέρισμα από συμμετοχή σε άλλη εταιρία	14.999,51	0	14.999,51	14.999,51
70	Πωλήσεις εμπορευμάτων άνευ φπα – Βάσει ελέγχου – παρ. 4.3 «Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις» περ. β (Έλεγχος αποθήκης υποπερ.3 ^Α)	0	0	266.634,97	266.634,97
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ				281.634,48	281.634,48

Επειδή, ως προς την πρώτη λογιστική διαφορά ποσού 14.999,51 ευρώ, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013. Η εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου είχε εκδοθεί, αλλά η αρμόδια φορολογική αρχή δε δέχτηκε να την παραλάβει, ωστόσο η άρνηση αυτή της φορολογικής αρχής δεν μπορεί να λειτουργήσει σε βάρος της.

Επειδή, όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω στα σχετικά με το φόρο μερισμάτων, κατά τον χρόνο του φορολογικού πλεονεκτήματος δε συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, και επιπλέον δεν προκύπτει από κάποιο στοιχείο η άρνηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής να παραλάβει τη με αριθμ. /29-07-2015 εγγυητική επιστολή της προσφεύγουσας υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς η δεύτερη λογιστική διαφορά ποσού 266.634,97 ευρώ, η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 δεν τήρησε, ως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 4 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και της ερμηνευτικής ΠΟΛ. 1004/2013, τον «Λογαριασμό 94» για το φορολογικό έτος 2014, ο έλεγχος των αποθεμάτων έγινε με την μέθοδο της κλειστής

αποθήκης κατά την 29/12/2014, 30/12/2014 και την 31/12/2014 και προέκυψαν για 63 είδη διαφορές συνολικού ποσού 266.634,97 ευρώ. Ο έλεγχος θεώρησε ότι όλες οι διαφορές στις ποσότητες των ειδών αυτών, όπως καταγράφονται αναλυτικά στις σελ. 72-74 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, πουλήθηκαν τουλάχιστον σε μία περίπτωση χωρίς την έκδοση του αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου πώλησης. Συνεπώς η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 266.634,97 ευρώ προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται φοροδιαφυγή ούτε απόκρυψη συναλλαγής, αντίθετα υπήρχαν φορολογικά στοιχεία που δεν είχαν από προφανές σφάλμα καταχωρηθεί. Συγκεκριμένα, δεν καταχωρήθηκαν τα υπ' αριθμ..... -27/01/2014 και /15-12-2014 τιμολόγια της εταιρίας, αξίας 136.183,26 ευρώ και 119.359,75 ευρώ αντίστοιχα. Σε ότι αφορά τη μη καταχώρηση τους, αυτή δε συνιστά απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αλλά δαπάνη εκπεστέα. Συνεπώς σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να τεθεί θέμα φορολογικής παράβασης, ούτε βέβαια η εν λόγω δαπάνη μπορεί να αντιμετωπισθεί ως αποκρυβέν εισόδημα, καθώς το έλλειμμα οφείλεται συγκεκριμένα σε μη καταχώρηση δαπανών και δε μπορεί να γίνει αναγωγή σε παράβαση μη έκδοσης.

Επειδή τα παραπάνω τιμολόγια της εταιρίας που επικαλείται η προσφεύγουσα αφενός δεν αντιστοιχούν στις ημερομηνίες που έγινε ο έλεγχος της κλειστής αποθήκης, δηλαδή κατά την 29/12/2014, 30/12/2014 και την 31/12/2014, και αφετέρου αν λαμβάνονταν υπόψη από τον έλεγχο, η διαπιστωθείσα διαφορά δε θα καλυπτόταν αλλά θα αυξανόταν (επειδή θα αυξανόταν η ποσότητα των αγορών), ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Επειδή από το σύνολο των λογιστικών διαφορών για το φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα προσβάλλει τις κάτωθι:

Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό βάση βιβλίων	Ποσό αναμόρφω σης βάση αρχικής δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση Τροποποιητι- κής δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση ελέγχου	Διαφορά
20-00-00-0000	Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού χωρίς ΦΠΑ	18.162.626,37	0	0	315.680,44	315.680,44
20-00-00-0000 Αγορές	Διαφορά αγορών από την/ 13-08-2018 Τροποποιητική Δήλωση		0	0	18.817,01	18.817,01

61-02-99-0000	Λοιπές προμήθειες τρίτων άνευ ΦΠΑ	948,83	0	0	948,83	948,83
61-98-00-0057	Αμοιβές διαφόρων με ΦΠΑ 23%	740,67	0	0	465,43	465,43
Αρ.28 Ν.3296/ 2004	Διαφορά ταμείου	0	0	0	301.276,09	301.276,09
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ				0	637.187,80	637.187,80

Επειδή ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 20-00-00-0000 «Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού χωρίς ΦΠΑ»:

α) το ποσό 315.680,44 ευρώ αφορά αγορές εμπορευμάτων, οι οποίες καταχωρήθηκαν δύο φορές στα βιβλία της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, οι συναλλαγές με αριθμό εγγραφής ημερολογίου, και δεν πληρούν την προϋπόθεση που ορίζεται με την περίπτωση β' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ήτοι δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή) και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

β) το ποσό 18.817,01 ευρώ προέκυψε καθώς η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα με αριθμ. /13-08-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 συμπεριέλαβε για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος αγορές, οι οποίες δεν ήταν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της και συνεπώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται έγγραφη βεβαίωση του μηχανικού που ήταν υπεύθυνος για το μηχανογραφικό σύστημα του λογιστηρίου που τηρούσε τα βιβλία της, από την οποία προκύπτει ότι υπήρχε τεχνικό σφάλμα με αποτέλεσμα να μην εμφανίζονται κάποιες εγγραφές, ενώ άλλες να εμφανίζονται διπλές. Μετά την παραμετροποίηση και την διόρθωση της βάσης δεδομένων οι εγγραφές εμφανίζονται κανονικά. Τα μη καταχωρηθέντα ποσά υπερέβαιναν σε αξία κατά 17.101,35 ευρώ τα φερόμενα ως διπλοκαταχωρημένα, από το οποίο σαφώς προκύπτει ότι δεν υπήρξε πρόθεση φοροδιαφυγής αλλά τεχνικό σφάλμα. Σε κάθε περίπτωση η εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθμ. /13-08-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 που απεικόνιζε την πραγματική φορολογητέα ύλη για την οποία η εταιρεία έπρεπε να καταβάλει φόρο.

Επειδή στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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:

.....

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 στην ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 διευκρινίζεται:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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:

.....

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.....»

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 3, 5 και 6 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. 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.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

.....

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

.....

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

.....

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.

.....

18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Άρθρο 6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα πραγματικά δεδομένα, και αναλυτικά περιγράφεται στην από 26/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τις επίμαχες δαπάνες συνολικού ποσού 334.497,45 ευρώ του λογαριασμού 20-00-00-0000 «Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού χωρίς ΦΠΑ», δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/2015 και επομένως δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις έκπτωσης τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπλέον η προσφεύγουσα, ενώ είχε την υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π., δεν προέβη στις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου να διασφαλίσει την αξιοπιστία του λογιστικού της συστήματος και των λογιστικών της αρχείων, και κατ' επέκταση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων (επαληθεύσεις, συμφωνίες καταστάσεων με προμηθευτή κτλ.). Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ο έλεγχος έσφαλε διότι δεν έλαβε υπόψη του τη διάταξη του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς ο έλεγχος δε θεώρησε ότι η υπ' αριθμ./13-08-2018 τροποποιητική της δήλωση για το φορολογικό έτος δεν ήταν νόμιμη, αλλά ότι τα δεδομένα της ότι δεν αντιστοιχούν στα δεδομένα των βιβλίων, μη δεχόμενος τον ισχυρισμό της περί τεχνικού σφάλματος. Συνεπώς το φορολογητέο αποτέλεσμα βάσει ελέγχου προσδιορίσθηκε με βάση τα αρχικώς παραδοθέντα ηλεκτρονικά αρχεία, τα οποία ταυτίζονταν απόλυτα με τις αρχικώς υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά (Ε3, κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης κλπ) και τους Ισολογισμούς για όλα τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, και τα πρόσθετα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν τροποποίησαν την αρχική κρίση του ελέγχου.

Επειδή, ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 38-00-00-0000 «Ταμείο» ποσού 301.276,09 ευρώ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της την παρακάτω εγγραφή:

Αριθμός εγγραφής	Ημερομηνία	Παραστατικό	Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό Χρέωσης	Ποσό Πίστωσης
91754	01/12/2015	ANEY	38-00-00-0000	TAMEIO	281.354,65	
91754	01/12/2015	ANEY	50-00-00-0001			281.354,65

για την οποία δεν υφίσταται παραστατικό, ενώ από τα δεδομένα που στάλθηκαν στον έλεγχο από την επιχείρηση, δεν υφίσταται η ανωτέρω καταβολή χρημάτων ποσού 281.354,65 ευρώ προς την προσφεύγουσα. Επιπρόσθετα στα πλαίσια του ελέγχου ως προς την φορολογία του ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της την ακόλουθη εγγραφή :

Αριθμός εγγραφής	Ημερομηνία	Παραστατικό	Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό Χρέωσης	Ποσό Πίστωσης
99386	31/12/2015	ANEY	38-00-00-0000	ΤΑΜΕΙΟ	19.921,44	
99386	31/12/2015	ANEY	54-00-99-0000	ΑΠΟΔΟΣΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΠΑ		19.921,44

για την οποία δεν υφίσταται παραστατικό, ενώ από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος δεν προέκυπτε ποσό 19.921,44 ευρώ «Απόδοση – εκκαθάριση ΦΠΑ» που να εισπράχθηκε από την προσφεύγουσα από οποιαδήποτε αιτία.

Με βάση τα παραπάνω, οι ως άνω εγγραφές με αριθμό 91754 και 99386 δε λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και το ποσό αυτών συνολικού ύψους 301.276,09 ευρώ θεωρήθηκε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.3296/2004, με βάση την οποία ο έλεγχος καταλόγισε τη λογιστική διαφορά, εκδόθηκε στα πλαίσια του προγενέστερου συστήματος του Κ.Φ.Ε., ήτοι του ν. 2238/1994, και έχει παύσει να ισχύει μετά την 01/01/2004 και την εφαρμογή του ν. 4172/2013. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος έπρεπε να περιοριστεί αποκλειστικά στο ποσό απόκλισης (της θετικής ή αρνητικής διαφοράς) του πραγματικού ταμείου και λογαριασμού ταμείου, για τον έλεγχο του ταμείου απαιτούνταν να γίνει καταμέτρηση των ταμειακών διαθεσίμων, προκειμένου να προκύπτει η τυχούσα πραγματική διαφορά, με βάση το σύνολο των στοιχείων, ενώ μόνο το κόκκινο ταμείο μπορεί να θεωρηθεί ως απόκλιση άρα και λογιστική διαφορά.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014:**

«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.»

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 3296/2004**, σχετικά με θέματα φορολογικών ελέγχων, ορίζεται:

«2. Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσής τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου

τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.»

Επειδή από καμία διάταξη των νόμων 4172/2013 και 4174/2013 δεν προκύπτει η κατάργηση της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004, αντίθετα σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017, με βάση τις οποίες διενεργήθηκε ο έλεγχος και αφορούν ελέγχους επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, απαιτείται να γίνει έλεγχος ταμείου για διαπίστωση πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών. Εξάλλου οι εγγραφές στα βιβλία απεικονίζουσες, κατ' επιταγή των διατάξεων του ν. 4172/2013 και ν.4308/2014, τα πραγματικά οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης, πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση των ταμειακών διαθεσίμων αυτής. Ο έλεγχος περιορίστηκε στο ποσό απόκλισης πραγματικού ταμείου και λογαριασμού ταμείου, ήτοι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΑΜΕΙΟ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
01/12/2015	569.211,41	287.856,76	281.354,65
31/12/2015	241.812,51	-59.463,58	301.276,09 Στο ανωτέρω ποσό περιλαμβάνεται και η διαφορά από την 01/12/2015 ήτοι: 281.354,65

Επιπλέον, ως προς την ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι για τον έλεγχο του ταμείου απαιτούνταν να γίνει και καταμέτρηση των ταμειακών διαθεσίμων, αυτή έγινε από την προσφεύγουσα κατά την 31/12/2014, καθώς για το υπόλοιπο του ταμείου την 31/12 κάθε έτους πραγματοποιείται φυσική καταμέτρηση/απογραφή, η οποία απαιτείται να είναι λεπτομερής και πραγματική και να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, καθώς με αυτήν επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω και τις ισχύουσες διατάξεις ορθώς ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 301.276,09 ευρώ αποκρυσθαίνοντας φορολογητέα ύλη και το πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας.

Επειδή σχετικά με τις λοιπές λογιστικές διαφορές των λογαριασμών 61-02-99-0000 «Λοιπές προμήθειες τρίτων άνευ ΦΠΑ» και 61-98-00-0057 «Αμοιβές διαφόρων με ΦΠΑ 23%, που καταλόγισε ο έλεγχος αυτές αφορούν τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
22/04/2015			15,00
1/9/2015			15,00
1/9/2015			918,83
ΣΥΝΟΛΟ 61-02-99-0000			948,83
1/9/2015	1912		465,43
ΣΥΝΟΛΟ 61-98-00-0057			465,43

Σύμφωνα με τον έλεγχο τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία αφορούν δαπάνες για προσημείωση υποθήκης ακινήτου που ανήκει στα μέλη της εταιρείας, επομένως πρόκειται για προσωπική δαπάνη και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα παραπάνω έξοδα δικηγόρων και υποθηκοφυλάκων αφορούν σε παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης ασχέτως που τα ακίνητα δεν ανήκουν σε αυτήν, αφού το δάνειο εκδόθηκε για σκοπούς της εταιρείας.

Επειδή στα **άρθρα 22 και 23 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,

.....

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

.....»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** διευκρινίζεται:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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 συνήθεις 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 συνήθεις 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).

.....»

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος από τα παραστατικά που επιδείχθηκαν στον έλεγχο προέκυψε ότι οι παραπάνω δαπάνες αφορούσαν υπηρεσίες για προσημείωση υποθήκης ακινήτου. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έχει ακίνητα στην κυριότητα της και ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η προσημείωση αφορούσε δάνειο της εταιρίας, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τις δαπάνες αυτές ως μη παραγωγικές και τις πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία στην ενδικοφανή της προσφυγή ισχυρίζεται ότι λανθασμένα προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα κέρδη της ποσό 1.665,00 ευρώ που αφορά δαπάνες προμηθειών που έγιναν την 31/12/2015, ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός αλυσίτελως προβάλλεται, δεδομένου ότι για το ποσό αυτό η ίδια η προσφεύγουσα έχει προβεί σε αναμόρφωση με την υποβληθείσα τροποποιητική της δήλωση και δεν έχει προστεθεί από τον έλεγχο η εν λόγω λογιστική διαφορά στα καθαρά της κέρδη.

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Επειδή από το σύνολο των λογιστικών διαφορών για το φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα προσβάλλει τις κάτωθι:

Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό βάση βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάση δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση ελέγχου	Διαφορά
61-02-01-0000	Προμήθειες για πωλήσεις άνευ ΦΠΑ	10.452,00	0	1.344,00	1.344,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ				1.344,00	1.344,00

Η ως άνω λογιστική διαφορά αφορά τις κάτωθι αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
31/12/2016			588,00
31/12/2016			756,00
ΣΥΝΟΛΟ			1.344,00

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα παραπάνω ποσά αφορούσαν δαπάνες που δίδονταν για πώληση λαχείων σκρατς, οι οποίες δίνονταν μεμονωμένα και τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους και ήταν συναλλαγές κάτω του ποσού των 500,00 ευρώ, απλώς στα βιβλία της, λόγω της φύσης της συναλλαγής, αποτυπώνονταν συγκεντρωτικά.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 23 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015:

«Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 στα παραστατικά με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας που επιδείχθηκαν στον έλεγχο, δεν αναγράφονταν τμηματικές συναλλαγές, αλλά ούτε συνοδεύονταν από έγγραφα, ώστε να αποδεικνύεται ότι αφορούν τμηματικές συναλλαγές κάτω των 500,00 ευρώ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Επειδή σχετικά με τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. για τη χρήση 2015, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έλαβε υπόψη του ως εκροή το ποσό των 301.276,09 ευρώ, καθώς σύμφωνα με τη νομολογία του δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βάση επιβολής του φόρου αποτελεί μόνο ό,τι πραγματικά έχει καταβληθεί και όχι μια πλασματική, κατ' αντικειμενικό τρόπο προσδιοριζόμενη αξία. Επιπλέον η φορολόγηση μη πραγματικού εισοδήματος παραβιάζει ευθέως τις θεμελιώδεις συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 (αρχή της νομιμότητας του φόρου) και του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (αρχή της φοροδοτικής ικανότητας).

Επειδή, όπως έχει παραπάνω ήδη αναφερθεί στην απόφασή μας, το ποσό των 301.276,09 ευρώ θεωρείται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και προστίθεται ως διαφορά καθαρών κερδών της προσφεύγουσας, ενώ παράλληλα προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, όπως σαφώς αναφέρεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία υπάγεται, όσον αφορά τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα, στο ειδικό καθεστώς βιομηχανοποιημένων καπνών του άρθρου 44 του ν. 2859/2000 και παράλληλα ασκεί δραστηριότητες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., η διαφορά των 301.276,09 ευρώ ορθώς επιμερίστηκε από τον έλεγχο σε φορολογητέες εκροές και σε απαλλασσόμενες εκροές, ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΠΑ 2015

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΣΥΝΤ. ΦΠΑ	Εκροές φορολογητέες ανά συντελεστή ΦΠΑ βάσει βιβλίων σε ευρώ	Εκροές φορολογητέες ανά συντελεστή ΦΠΑ Ελέγχου σε ευρώ	Διαφορά	Ποσοστό στο σύνολο των εκροών βάσει ελέγχου
	13%	187.362,38	190.371,21	3.008,83	0,9987%
	23%	295.088,79	299.827,59	4.738,80	1,5729%
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		482.451,17	490.198,80	7.747,63	

ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ & ΕΞ. ΧΩΡΙΣ ΔΙΚ ΕΚ		18.278.261,63	18.571.790,09	293.528,46	97,4284%
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ		18.760.712,80	19.061.988,89	301.276,09	100%

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται νομολογία του δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αντισυνταγματικότητα των διατάξεων των ν. 3296/2004, ωστόσο η κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του νόμου με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, ενώ ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Φ.Δ.

A. ΧΡΗΣΗ 2014

Επειδή η προσφεύγουσα, σχετικά με το πρόστιμο που της επιβλήθηκε για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 266.634,97 ευρώ, ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται φοροδιαφυγή ούτε απόκρυψη συναλλαγής, αντίθετα υπήρχαν φορολογικά στοιχεία που δεν είχαν από προφανές σφάλμα καταχωρηθεί. Συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013, ενώ σε κάθε περίπτωση πρέπει να εφαρμοστεί το ευνοϊκότερο καθεστώς το οποίο μεταφέρει στην κύρωση στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος με την επιβολή προστίμου για την προκύπτουσα ανακριβεία.

Επειδή ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας έχει ήδη απορριφθεί με την απόφασή μας ως αβάσιμος στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2014 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικού ποσού 266.634,97 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 και 7 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Συνεπώς, ορθά και σύνομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν.4337/2015 από τον έλεγχο και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου του φορολογικού έτους 2014.

Β. ΧΡΗΣΗ 2015

Επειδή η προσφεύγουσα, σχετικά με το πρόστιμο που της επιβλήθηκε για την καταχώρηση στα βιβλία της ανύπαρκτων συναλλαγών συνολικού ποσού 315.680,44 ευρώ, ισχυρίζεται ότι πρόκειται για διπλή καταχώρηση τιμολογίων η οποία έγινε από τεχνικό σφάλμα και δεν σχετίζεται με σκοπό απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Σε κάθε περίπτωση, κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης επιβολής προστίμου, η εφαρμοσθείσα διάταξη είχε καταργηθεί με το ν.4337/2015, και συνεπώς σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, του Δικαστηρίου της ΕΕ και του ΕΔΔΑ, πρέπει να εφαρμοσθεί η ευνοϊκότερη διάταξη, εκείνη που καταργεί την κύρωση.

Επειδή ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας έχει ήδη απορριφθεί με την απόφασή μας ως αβάσιμος στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015 καταχώρησε στα βιβλία της αγοράς που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και της παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014. Συνεπώς, ορθά και σύνομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 από τον έλεγχο και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26/11/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ

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

Α) Φορολογικό έτος 2014

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015: **66.658,47 ευρώ**

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: **2.600,00 ευρώ**

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		224.562,61	508.350,12	508.350,12	283.787,51
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	37.148,27	110.933,02	110.933,02	73.784,75
Προκαταβολή φόρου		32.112,45	32.112,45	32.112,45	
Τέλος Επιτηδεύματος ν. 3986/2011		800,00	800,00	800,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			36.892,38	36.892,38	36.892,38
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		70.060,72	180.737,85	180.737,85	110.677,13

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	539.378,68	539.378,68	539.378,68	615,44
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	487.026,79	486.411,35	486.411,35	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	88.791,88	88.791,88	88.791,88	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	88.791,88	88.707,82	88.707,82	84,06
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		84,06	84,06	84,06

ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ Άρθρου 49 παρ. 1 Ν.4509/2017				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		84,06	84,06	84,06

- Κ.Ν.Τ.Χ.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στα τέλη Χαρτοσήμου		25.000,00	25.000,00	25.000,00
Τέλος Χαρτοσήμου		250,00	250,00	250,00
Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου		50,00	50,00	50,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου		125,00	125,00	125,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου		25,00	25,00	25,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		450,00	450,00	450,00

- ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΣΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		Δ.Ε.Δ.		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ	ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ	ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ	ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ
Εισόδημα από διανομή κερδών χρήσης	165.376,33	16.537,63	180.375,84	18.037,58	180.375,84	18.037,58	14.999,51	1.499,95
ΣΥΝΟΛΟ	165.376,33	16.537,63	180.375,84	18.037,58	180.375,84	18.037,58	14.999,51	1.499,95
Πρόστιμο άρθρου 59 Κ.Φ.Δ.								749,98
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ								2.249,93

Β) Φορολογικό έτος 2015

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015: **126.272,18 ευρώ**

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: **100,00 ευρώ**

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	198.812,69	837.352,49	837.352,49	638.539,80

	Πιστωτικό ποσό				
ΦΟΡΟΣ	Χρεωστικό ποσό	25.543,23	210.719,77	210.719,77	185.176,54
Προκαταβολή φόρου		42.535,11	42.535,11	42.535,11	
Τέλος Επιτηδεύματος ν. 3986/2011		800,00	800,00	800,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			92.588,27	92.588,27	92.588,27
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		68.878,34	346.643,15	346.643,15	277.764,81

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	482.451,17	490.198,80	490.198,80	7.747,63
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	370.425,52	363.946,06	363.946,06	6.479,46
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	92.227,55	93.708,63	93.708,63	1.481,08
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	92.227,55	91.083,38	91.083,38	84.061.144,17
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		2.625,25	2.625,25	2.625,25
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ Άρθρου 49 παρ. 1 Ν.4509/2017		745,73	745,73	745,73
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.370,98	3.370,98	3.370,98

Γ) Φορολογικό έτος 2016

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	38.695,02	43.968,93	43.968,93	5.273,91
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	31.313,55	29.784,12	
	Χρεωστικό ποσό			1.529,43
Προκαταβολή φόρου		11.221,56	11.221,56	
Τέλος Επιτηδεύματος ν. 3986/2011		800,00	800,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		19.291,99	17.762,56	17.762,56
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				1.529,43

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	173.941,73	173.941,73	173.941,73	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	96.792,77	96.061,88	96.061,88	730,89
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	39.953,60	39.953,60	39.953,60	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	50.223,90	50.220,56	50.220,56	3,34
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	10.270,30	10.270,30	10.270,30	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		3,34	3,34	3,34
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ Άρθρου 49 παρ. 1 Ν.4509/2017		1,67	1,67	1,67
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			5,01	5,01
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	10.270,30	10.270,30	10.270,30	

Β) Φορολογικό έτος 2018

- Πρόστιμο άρθρου 56 ν. 4174/2013:

5.000,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.