



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1598

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία **26/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Κρήτης, κατά των:

Α) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,

- Β) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,
- Γ) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,
- Δ) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την με αριθμό πρωτ./26-01-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 26/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 10.091,30 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 5.045,65 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.391,85 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **16.528,80 €**.

Με τη με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 30.161,63 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 15.080,81 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **45.242,44 €**.

Με τη με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 2.207,04 €.

Με τη με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 4.044,51 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 28/12/2023 έκθεση επί μερικού φορολογικού ελέγχου οντοτήτων με απλογραφικά βιβλία φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ν.4308/2014 & ν.4987/2022, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/01-09-2022 εντολής ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα την «.....» και δευτερεύουσα δραστηριότητα το «.....». Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την εντολή ελέγχου, την Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στις 23/02/2023 κοινοποίησε την με αριθμό πρωτ.Πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων του άρθρου 14 του ν.4987/2022.

Σύμφωνα με τις υποβληθείσες Καταστάσεις Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) του προσφεύγοντος, το φορολογικό έτος 2019 δηλώθηκε ζημιά ίδιου έτους 75.297,29 € με ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων -7,52 % και για το φορολογικό έτος 2020 δηλώθηκε ζημιά ίδιου έτους 13.485,59 με ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων -7,97 %.

Κατά το φορολογικό έτος 2020 διενεργήθηκε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προληπτικός έλεγχος και διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (τιμολόγιο αγοράς). Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η με αριθμό Π.Ε.Π./30-12-2020, ποσού 500,00 €, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1. Ο προσφεύγων έχει δηλώσει για τρία (3) ακίνητα ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση / δωρεάν παραχώρηση, μικρότερο από αυτό που υπολογίζεται με βάση την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, συνολικού ποσού της διαφοράς **3.222,77 €**, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 και 2020.

2. Από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών διαπιστώθηκε καταχρηστικός κατακερματισμός των εκδοθέντων τιμολογίων αγοράς – δελτίων αποστολής σε περισσότερα του ενός ώστε να είναι μικρότερα του ορίου των 500,00 €, της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Πιο συγκεκριμένα, την ίδια μέρα, σε διάστημα μερικών λεπτών, εκδίδονταν από τον ίδιο προμηθευτή περισσότερα του ενός τιμολόγια με συνεχόμενη αρίθμηση, τα οποία στην πλειονότητά τους εξοφλούνται με μετρητά.

Η ως άνω διαπίστωση προέκυψε αρχικά από τον έλεγχο των μηνών Ιουλίου και Αυγούστου των ετών 2019 και 2020, ως κάτωθι:

Για την περίοδο Ιουλίου – Αυγούστου του φορολογικού έτους 2019 προέκυψε κατακερματισμός των τιμολογίων αγοράς, τα οποία εκτίθενται αναλυτικά στις σελ. 22-26 της οικείας έκθεσης ελέγχου, έκδοσης των κάτωθι προμηθευτών:

Επωνυμία προμηθευτή	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
.....	31.101,81	4.905,90	36.007,71
.....	2.149,24	421,76	2.571,00
.....	3.600,04	656,76	4.256,80
.....	1.096,98	244,89	1.341,87
Σύνολο	37.948,07	6.229,31	44.177,38

Επίσης, για την ίδια περίοδο προέκυψε πληρωμή με μετρητά τιμολογίων μεγαλύτερων των 500,00 €, ως κάτωθι:

Επωνυμία προμηθευτή	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
---------------------	-------------	--------	---------------

.....	560,51	73,55	634,06
.....	9.570,91	1.778,38	11.349,29
Σύνολο	10.131,42	1.851,93	11.983,35

Για την περίοδο Ιουλίου – Αυγούστου του φορολογικού έτους 2020 προέκυψε κατακερματισμός των τιμολογίων αγοράς, τα οποία εκτίθενται αναλυτικά στις σελ. 27-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου, έκδοσης των κάτωθι προμηθευτών:

Επωνυμία προμηθευτή	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
.....	20.294,89	3.196,33	23.491,22
.....	676,57	110,26	786,83
.....	2.418,47	396,52	2.814,99
Σύνολο	23.389,93	3.703,11	27.093,04

Επίσης, για την ίδια περίοδο προέκυψε πληρωμή με μετρητά τιμολογίων μεγαλύτερων των 500,00 €, ως κάτωθι:

Επωνυμία προμηθευτή	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
.....	511,94	71,36	583,30
.....	7.450,28	1.265,28	8.715,56
.....	725,99	174,21	900,20
Σύνολο	8.688,21	1.510,85	10.199,06

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος επεκτάθηκε σε όλη την ελεγχόμενη περίοδο και διαπιστώθηκε ότι την ίδια ημέρα είχαν εκδοθεί παραπάνω από ένα τιμολόγια σε συνεχόμενο αύξοντα αριθμό. Οι εν λόγω αγορές-δαπάνες αφορούν αποκλειστικά την προμηθεύτρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσκομίστηκαν στον έλεγχο τραπεζικές κινήσεις του προσφεύγοντος από λογαριασμό ταμιευτηρίου της και κινήσεις του ίδιου πιστωτικού ιδρύματος από λογαριασμό «.....». Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις εν λόγω κινήσεις δεν ήταν εφικτό να προσδιοριστεί σε ποια παραστατικά (Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής) αντιστοιχούν οι συγκεκριμένες εγγραφές.

Σημειώνεται ότι κατά τη χρήση 2019 παρουσιάζονται πληρωμές συνολικής αξίας 28.202,84€ και για τη χρήση 2020 πληρωμές αξίας 34.529,50 €, ενώ η αξία των τιμολογίων σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις της οντότητας ανέρχονται στα 124.498,55 € για τη χρήση 2019 και 117.739,78€ για τη χρήση 2020. Ταυτόχρονα έγινε αντιπαραβολή στην καρτέλα της προμηθεύτριας εταιρείας και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι τα περισσότερα παραστατικά εξοφλούνταν την ίδια χρονική στιγμή και δεν παρουσιάζεται υπόλοιπο.

Κατά τους υπόλοιπους μήνες των υπό κρίση ετών τα τιμολόγια έκδοσης της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, με τα ανωτέρω χαρακτηριστικά του κατακερματισμού, τα οποία παρατίθενται αναλυτικά στις σελ. 30-44 της οικείας έκθεσης ελέγχου, είναι συνοπτικά, ανά έτος:

Επωνυμία	Φορολ. έτος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
.....	2019	67.579,62	11.642,32	79.221,94
.....Ε.	2020	66.684,43	10.247,53	76.931,96

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι συνολικά οι αγορές – δαπάνες που δεν εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 είναι οι ακόλουθες:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019			
Κατακερματισμός τιμολογίων περιόδου Ιουλίου – Αυγούστου	37.948,07	6.229,31	44.177,38
Κατακερματισμός τιμολογίων υπολοίπου έτους	67.579,62	11.642,32	79.221,94
Τιμολόγια >500,00 χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής	10.131,42	1.851,93	11.983,35
Σύνολο λογιστ. Διαφοράς βάσει περ. β' αρ.23 ν.4172/2013	115.659,11	19.723,56	135.382,67

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020			
Κατακερματισμός τιμολογίων περιόδου Ιουλίου – Αυγούστου	23.389,93	3.703,11	27.093,04
Κατακερματισμός τιμολογίων υπολοίπου έτους	66.684,43	10.247,53	76.931,96
Τιμολόγια >500,00 χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής	8.688,21	1.510,85	10.199,06
Σύνολο λογιστ. Διαφοράς βάσει περ. β' αρ.23 ν.4172/2013	98.762,57	15.461,49	114.224,06

3. Δαπάνη συνολικού ποσού **959,04 €** που αφορά λογαριασμούς της Α.Ε. και έχει καταχωριστεί στο φορολογικό έτος 2019, αφορά το έτος 2018.

Επίσης, δαπάνη ποσού **21,64 €** έκδοσης της Δ.Ε.Υ.Α....., η οποία έχει καταχωριστεί στο έτος 2020, αφορά το έτος 2019. Οι εν λόγω δαπάνες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

4. Από τον έλεγχο των καθαρών πληρωτέων αποδοχών προέκυψε ότι για το ποσό των **615,90€** σε κάθε ένα από τα υπό κρίση έτη 2019 και 2020 δεν προέκυψε εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Συγκεντρωτικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες στη φορολογία Εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα υπό κρίση έτη είναι οι παρακάτω:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2020
Ανάλυση	Καθαρή αξία	Καθαρή αξία
Εξόφληση χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου δαπανών/αγορών άνω των 500,00€ (άρθρο 23 περ. β Ν.4172/2013)	115.659,11 €	98.762,57 €
Αυτοτέλεια χρήσεων	959,04 €	21,64 €
Μισθοδοσία χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου περ. ιδ' άρθρου 23 Ν.4172/2013 (πληρωτέο ποσό)	615,90 €	615,90 €
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	117.234,05 €	99.400,11 €

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
Ανάλυση	Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020
Ακαθάριστα έσοδα	362.825,79	423.590,31
Μείον κόστος πωληθέντων	390.115,51	389.834,51
Μικτό αποτέλεσμα	-27.289,72	33.755,80
Μείον δαπάνες χρήσης	48.007,57	47.241,39
Φορολογητέο καθαρό αποτέλεσμα	-75.297,29	-13.485,59
Μείον ζημιά προηγ. ετών	5.633,90	

Πλέον λογ. Διαφορές βάσει ελέγχου	117.234,05	99.400,11
Φορολογητέο καθαρό αποτέλεσμα ελέγχου	36.302,86	85.914,52

Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α. ελέγχθηκε αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή, σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με τις ΠΟΛ.1144/1998 και ΠΟΛ.1242/1998, καθώς η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εφαρμόζει τους συντελεστές 0%, 6%, 13% και 24% στις εκροές της.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕΤΑΤΟΠΙΣΗΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΦΠΑ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2019

ΧΡΗΣΗ 2019	0%	6,00%	13,00%	24,00%	ΣΥΝΟΛΟ
Απογραφή έναρξης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον αγορές χρήσης	11.667,34	1.231,51	230.529,71	146.686,95	390.115,51
Μείον αγορές παγίων	0,00	0,00	0,00	972,41	972,41
ΣΥΝΟΛΟ	11.667,34	1.231,51	230.529,71	145.714,54	389.143,10
Μείον απογραφή λήξης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Κόστος πωληθέντων	11.667,34	1.231,51	230.529,71	145.714,54	389.143,10
Ποσοστό στο σύνολο του κόστους	3,00%	0,32%	59,24%	37,44%	100,00%
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	10.884,77	1.161,04	214.938,00	135.841,98	362.825,79
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ	11.195,39	5,67	236.214,68	115.410,05	362.825,79
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΣΥΝΤ. ΠΛΕΟΝ 10%	12.314,93	6,24	259.836,15	126.951,06	126.951,06 < 135.841,98
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	3,09%	0,00%	65,10%	31,81%	100%
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΣΤΟ 24%					135.841,98
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΣΤΟΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 24%					115.410,05
ΦΠΑ ΑΝΑΛΟΓΙΑΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	0,00	69,66	27.941,94	32.602,08	60.613,68
ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		0,34	30.707,90	27.698,40	58.406,64
ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		69,32	-2.765,96	4.903,68	2.207,04

Όπως αποτυπώνεται στον ανωτέρω πίνακα, μετά τον προσδιορισμό του ποσοστού συμμετοχής των αγορών της επιχείρησης ανά συντελεστή ΦΠΑ επί των συνολικών αγορών, και τον

προσδιορισμό των πωλήσεων με βάση τους συντελεστές αυτούς «ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ», διαπιστώθηκε:

- Μετατόπιση συντελεστών ΦΠΑ 6%, καθώς οι δηλωθείσες πωλήσεις είναι 5,67 € ενώ θα έπρεπε να είναι 1.161,04 € ($362.825,79 * 0,32\%$).
- Μετατόπιση συντελεστών ΦΠΑ 24%, καθώς οι δηλωθείσες πωλήσεις είναι 115.410,05 € ενώ θα έπρεπε να είναι 135.841,98 € ($362.825,79 * 37,44\%$).

ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕΤΑΤΟΠΙΣΗΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΦΠΑ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2020

ΧΡΗΣΗ 2020	0%	6%	13,00%	24,00%	ΣΥΝΟΛΟ
Απογραφή έναρξης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον αγορές χρήσης	11.545,75	9.405,08	266.098,38	102.785,30	389.834,51
Μείον αγορές παγίων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	11.545,75	9.405,08	266.098,38	102.785,30	389.834,51
Μείον απογραφή λήξης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Κόστος πωληθέντων	11.545,75	9.405,08	266.098,38	102.785,30	389.834,51
Ποσοστό στο σύνολο του κόστους	2,96%	2,41%	68,26%	26,37%	100,00%
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	12.539,85	10.209,81	289.179,14	111.714,84	423.643,62
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ	11.907,02	5.541,44	314.903,38	91.291,78	423.643,62
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΣΥΝΤ. ΠΛΕΟΝ 10%	13.097,72	6.095,58	346.393,72	100.420,96	100.420,96 <111.714,82
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	2,81%	1,31%	74,33%	21,55%	100%
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΣΤΟ 24%					111.814,82
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΣΤΟΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 24%					91.714,82
ΦΠΑ ΑΝΑΛΟΓΙΑΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	0,00	612,59	37.593,29	26.811,56	65.017,44
ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		332,50	40.937,44	21.910,03	63.179,97
ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		280,09	-3.344,15	4.901,53	1.837,47

Όπως αποτυπώνεται στον ανωτέρω πίνακα, μετά τον προσδιορισμό του ποσοστού συμμετοχής των αγορών της επιχείρησης ανά συντελεστή ΦΠΑ επί των συνολικών αγορών, και τον

προσδιορισμό των πωλήσεων με βάση τους συντελεστές αυτούς «ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ», διαπιστώθηκε:

- Μετατόπιση συντελεστών ΦΠΑ 6%, καθώς οι δηλωθείσες πωλήσεις είναι 5.541,44 € ενώ θα έπρεπε να είναι 10.209,81 € ($423.643,62 * 2,41\%$).
- Μετατόπιση συντελεστών ΦΠΑ 24%, καθώς οι δηλωθείσες πωλήσεις είναι 91.291,78 € ενώ θα έπρεπε να είναι 111.714,84 € ($423.643,62 * 26,37\%$).

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ των υπό κρίση ετών κατά το ποσό των 2.207,04 € για την χρήση 2019 και κατά το ποσό των 4.044,51€ ($2.207,04 + 1.837,47$) για την χρήση 2020.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ως προς την φορολογία εισοδήματος:

- Η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 είναι ανίσχυρη ως αντίθετη στο Σύνταγμα, την ΕΣΔΑ και το ενωσιακό δίκαιο.
- Εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 από την Φορολογική Διοίκηση – Αναιτιολόγητη η διαπίστωση περί καταχρηστικού κατακερματισμού των φορολογικών στοιχείων αγορών.
- Λανθασμένη η επιβολή προστίμου.

2. Επί της φορολογίας ΦΠΑ, η διαπίστωση περί μετατόπισης συντελεστή ΦΠΑ είναι εσφαλμένη διότι δεν λήφθηκαν υπόψη οι απογραφές έναρξης και λήξης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«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,

[....] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/2016 με θέμα “Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β’ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους”:

«Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β’).

2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β’ του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [....]

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ’ εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ’ εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου

υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«Συναλλαγή (Transaction): Συναλλαγή είναι κάθε πράξη μεταξύ της οντότητας και ενός ή περισσότερων συμβαλλομένων, η οποία δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις αυτής, όπως για παράδειγμα η πώληση ή ανταλλαγή αγαθών, ή η λήψη ενός δανείου, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών σε ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4308/2014:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.[....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4308/2014:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4987/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4987/2013:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. [....]».

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το σύνολο των αγορών με τιμολόγια η αξία των οποίων υπερβαίνει το ποσό των 500,00 € και για τα οποία δεν προσκομίστηκε δικαιολογητικό εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου.

Επειδή επιπλέον, ως τιμολόγια αξίας μεγαλύτερης των 500,00 € θεωρήθηκαν από τον έλεγχο και όσα παραστατικά έχουν εκδοθεί από τον ίδιο προμηθευτή, την ίδια ημέρα και ώρα (σε διάστημα λίγων λεπτών), με συνεχόμενη αρίθμηση αν και η αξία καθενός από αυτά είναι μικρότερη των 500,00 €. Τα εν λόγω παραστατικά κρίθηκε ότι αφορούν μία συναλλαγή για την οποία έγινε καταχρηστικός κατακερματισμός των εκδοθέντων τιμολογίων αγοράς – δελτίων αποστολής σε περισσότερα του ενός ώστε να είναι μικρότερα του ορίου των 500,00 €, και κατά συνέπεια να μην υπόκεινται στην υποχρέωση εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως ορίζει η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα εφάρμοσε την διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, καθώς αυτή αφορά την εξόφληση ενός (1) τιμολογίου, η αξία του οποίου υπερβαίνει το οριζόμενο ποσό των 500,00 € καθώς δεν έχουν ορισθεί από την Διοίκηση οι προϋποθέσεις επέκτασης της επίμαχης διάταξης σε περισσότερα τιμολόγια.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προέβη σε καταχρηστικό κατακερματισμό των επίδικων τιμολογίων καθώς η έκδοση έγινε από την προμηθεύτρια εταιρία, με την οποία δεν υφίσταται οποιαδήποτε συνεννόηση ως προς τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, η πραγματοποίηση των συναλλαγών δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, ουδέν φορολογικό ή άλλο όφελος είχε ο ίδιος από την κατάτμηση των τιμολογίων και ουδέν κώλυμα υπήρχε στην χρήση των τραπεζικών του λογαριασμών.

Επειδή, ο προσφεύγων εξηγεί ότι ο επίδικος τρόπος έκδοσης των εν λόγω τιμολογίων οφείλεται στην πολιτική εκτέλεσης των παραγγελιών από την προμηθεύτρια εταιρία με την επωνυμία «..... Α.Ε.».

Συγκεκριμένα, ο ίδιος αποστέλλει τηλεφωνικά τις παραγγελίες του ανάλογα με τις ανάγκες του καταστήματός του, σε διαφορετικές ημέρες, η εταιρία τις ετοιμάζει και προγραμματίζει αποστολή, συνήθως μία φορά την εβδομάδα οπότε και εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία βάσει των παραγγελιών που έχουν ήδη καταχωρηθεί. Συνεπώς, δεν έχει ο ίδιος ευθύνη για τον κατακερματισμό των φορολογικών στοιχείων σε περισσότερα του ενός, αξίας μικρότερης των 500,00 €.

Επειδή, οι παραδόσεις των αγαθών που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια γίνονταν συγκεντρωτικά, δηλαδή μία φορά την εβδομάδα ο προμηθευτής παρέδιδε εμπορεύματα στον προσφεύγοντα για τα οποία είχε εκδώσει πέντε (5) ή και περισσότερα παραστατικά, συνολικής αξίας περίπου 1.000,00 έως 5.000,00 ευρώ, τα οποία ο προσφεύγων εξοφλούσε με μετρητά.

Επειδή, με βάση την κοινή λογική και δεδομένης της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ο προσφεύγων θα μπορούσε να επιλέξει την εξόφληση του συνολικού ποσού των τιμολογίων χρησιμοποιώντας κάποιο τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως την πληρωμή μέσω χρεωστικής κάρτας, με διατραπεζική μεταφορά κ.λπ., καθώς η έκδοση τιμολογίων μικρότερων των 500,00€ δεν τον υποχρεώνει σε πληρωμή τοις μετρητοίς. Θα ήταν δηλαδή αναμενόμενη με βάση την συνήθη επιχειρηματική πρακτική η διαχείριση της παραλαβής των εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα ως μία συναλλαγή.

Επειδή, η επίμαχη διάταξη, όπως και άλλα μέτρα περιορισμού της χρήσης μετρητών, όπως είναι η επέκταση της χρήσης των POS στην λιανική αγορά και η διασύνδεσή τους με τις ταμειακές μηχανές, η απαγόρευση της χρήσης μετρητών στις αγοραπωλησίες ακινήτων, η αύξηση του προστίμου στην περίπτωση χρήσης μετρητών άνω των 500,00 € από ιδιώτες, αποσκοπούν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Συνεπώς, η μη αμφισβήτηση της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών δεν αρκεί για την παράλειψη εφαρμογής της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

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.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει - κατ' αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, ο προσφεύγων εξοφλώντας μεγάλα χρηματικά ποσά (δεδομένων των μεγεθών της επιχείρησής του) με μετρητά δεν απέδειξε την μη συμμετοχή του στον κατακερματισμό των επίμαχων συναλλαγών σε περισσότερα του ενός τιμολόγια, αξίας μικρότερης των 500,00 € έκαστο. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, 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 να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1037/1.3.2005:

«[...] ΑΡΘΡΟ 5 - ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ

3. Ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ γίνεται υποχρεωτικός έλεγχος τουλάχιστον για τα εξής:

[...] Ι. Αν έγινε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/2008:

«2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών

από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα.

Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.).

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2019/2020, με θέμα “Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2019”:

« [...] Περαιτέρω, ως προς τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, οι επιχειρήσεις ως απογραφή έναρξης, λαμβάνουν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής, εφόσον διενήργησαν προαιρετικά ή υποχρεωτικά απογραφή και σε διαφορετική περίπτωση, ήτοι μη διενέργειας απογραφής, μηδενικό αρχικό απόθεμα. Ως απογραφή τέλους, λαμβάνουν την πραγματική απογραφή σε περίπτωση προαιρετικής ή υποχρεωτικής απογραφής και μηδενικό τελικό απόθεμα όταν δεν έχουν προβεί σε απογραφή. **Δηλαδή, αν για το φορολογικό έτος 2019, η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη σε σύνταξη απογραφής και δεν έχει προβεί σε προαιρετική απογραφή βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014, το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές, με μηδενικό απόθεμα τέλους και μηδενικό απόθεμα αρχής, εφόσον δεν υπήρχε απογραφή το προηγούμενο έτος.[.....]**».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα υπολογίστηκε από τον έλεγχο η μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. καθώς δεν ελήφθησαν η απογραφή έναρξης και η απογραφή λήξης.

Επειδή, για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ως μη υπόχρεη σε σύνταξη απογραφής και καθώς δεν προέβη σε προαιρετική απογραφή, το αρχικό και τελικό απόθεμα είναι μηδενικό και συνεπώς το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2023 έκθεση επί μερικού φορολογικού ελέγχου οντοτήτων με απλογραφικά βιβλία φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ν.4308/2014 & ν.4987/2022, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 26/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,

Β) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,

Γ) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου και

Δ) με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

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

Φορολογικό έτος 2019

Α) Η με αρ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	1.513,56	40.878,05	40.878,05	39.364,49
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	4.562,32	4.562,32	4.562,32	
Φόρος - Πιστωτικό ποσό	69,73			
Φόρος - Χρεωστικό ποσό		10.021,57	10.021,57	10.091,30
Προκαταβολή φόρου	942,00	942,00	942,00	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	0,72	0,72	0,72	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,14	0,14	0,14	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		5.045,65	5.045,65	5.045,65
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.391,85	1.391,85	1.391,85
Τέλος επιτηδεύματος	1.900,00	1.900,00	1.900,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	2.773,13	19.301,93	19.301,93	16.528,80

Β) Η με αρ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	351.630,40	351.630,40	351.630,40	-
Αξία φορολογητέων εισροών	400.420,52	400.420,52	400.420,52	-
Φόρος εκροών	58.406,64	58.406,64	58.406,64	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	77.228,84	75.021,80	75.021,80	2.207,04
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.822,20	16.615,16	16.615,16	
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστ. φόρου άρθρ. 58Α ν.4987/22				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.822,20	16.615,16	16.615,16	2.207,04

Φορολογικό έτος 2020

Α) Η με αρ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	3.088,42	92.064,57	92.064,57	88.976,15
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	2.627,71	2.627,71	2.627,71	
Φόρος – Πιστωτικό ποσό				
Φόρος – Χρεωστικό ποσό	363,99	30.525,62		30.161,63
Προκαταβολή φόρου	116,13	116,13	116,13	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	0,72	0,72	0,72	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,14	0,14	0,14	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		15.080,81	15.080,81	15.080,81
Τέλος επιτηδεύματος	1.900,00	1.900,00	1.900,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	2.380,98	47.623,42	47.623,42	45.242,44

Β) Η με αρ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	411.736,60	411.736,60	411.736,60	-
Αξία φορολογητέων εισροών	397.227,87	397.227,87	397.227,87	-
Φόρος εκροών	63.179,97	63.179,97	63.179,97	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	81.743,40	77.698,89	77.698,89	4.044,51
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.563,43	14.518,92	14.518,92	4.044,51
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστ. φόρου άρθρ. 58Α ν.4987/22				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.563,43	14.518,92	14.518,92	4.044,51

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.

