



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/02/2025

Αριθμός απόφασης: 379

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

β. 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)*».

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

δ. 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 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 ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, ως κληρονόμος του, κατά των:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2018.

Β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

Γ) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.57 ν.5104/2024, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.

6. Την απόέκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως κληρονόμος του 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:

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσανταδιαφορά φόρου ποσού 2.252.523,00 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 1.126.261,50 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 500.707,77 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **3.879.492,27 €**.

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσανταδιαφορά φόρου ποσού 95.385,68 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 47.692,84 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **143.078,52 €**.

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.57 παρ.5 ν.5104/2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, επιβλήθηκε στον αποβιώσανταπρόστιμο ποσού **1.000,00 €** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις μη υποκείμενες σε ΦΠΑ, ως υπόχρεος σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις απόθεωρηθείσες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του ελεγχόμενου, για την περίοδο από 01/01/2018 – 31/12/2018, δυνάμει της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, κατόπιν τροποποίησης των με αριθμό εντολών.

Ο αποβιώσας, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα με την μορφή ατομικής επιχείρησης και τίτλο, για την οποία είχε υποχρέωση τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Ο έλεγχος αφού έλαβε γνώση ότι ο ελεγχόμενος απεβίωσε την 01/06/2021, ζήτησε και έλαβε από το Κ.Ε.Φ.Ο.Κ. Θεσσαλονίκης τις με αριθμόδηλώσεις φόρου κληρονομιάς της συζύγου τουκαθώς και από το Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης τις με α/α & δηλώσεις αποποίησης κληρονομιάς από τα τέκνα του και Κρίνοντας ότι μοναδική κληρονόμος είναι η προσφεύγουσα, της κοινοποίησε την με αριθμό επιστολή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων με συνημμένη την με αριθμό εντολή ελέγχου. Στη συνέχεια της κοινοποίησε τη με αριθμότροποποιημένη εντολή ελέγχου και το με αριθμό2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ν.5104/2024, με το οποίο ζήτησε την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου. Τέλος κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα η με αριθμότροποποιημένη εντολή ελέγχου.

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε οποιοδήποτε απαντητικό υπόμνημα, παραστατικό ή έγγραφο, σχετικό με την ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου, στην φορολογική αρχή.

Προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα και οι εκπιπόμενες δαπάνες της ελεγχόμενης επιχείρησης με κάθε πρόσφορο μέσο, ο έλεγχος απέστειλε:

- Το με αριθμό πρωτ. ομαδικό αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 15 ν.5104/2024 στους πελάτες της
- Το με αριθμό πρωτ. ομαδικό αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 15 ν.5104/2024 στους προμηθευτές της
- Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 ν.5104/2024 στην

Επίσης ο έλεγχος έλαβε από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών ηλεκτρονικό αρχείο πρωτογενών δεδομένων συναλλαγών, με τις κινήσεις τεσσάρων λογαριασμών του ελεγχόμενου σε δύο ημεδαπά πιστωτικά ιδρύματα για την περίοδο από 01/01/2018 – 31/12/2018.

Τέλος, στην ελεγκτική αρχή κοινοποιήθηκε μέσω της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Π.Δ.Ε.Ε.Σ. Αθηνών – Τ.Ε.Ε.Σ Ν. Ιωνίας με συνημμένες τις με αριθμό πρωτ. πράξεις επιβολής προστίμου του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας, οι οποίες αφορούσαν παραβάσεις περί μη καταβολής της τακτικής μισθοδοσίας και των δώρων στους εργαζόμενους της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά το φορολογικό έτος 2018.

Ως προς τον προσδιορισμό των εσόδων προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- Από την διασταύρωση των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών (Μ.Υ.Φ.) χονδρικής του ελεγχόμενου με τις υποβληθείσες καταστάσεις προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων, προέκυψε η παράλειψη δήλωσης εκατόν δέκα (110) φορολογικών στοιχείων χονδρικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας **8.991,50 €** πλέον ΦΠΑ 771,36 €, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 14-16 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
- Από την δειγματοληπτική αξιολόγηση των τραπεζικών πιστώσεων του ελεγχόμενου προέκυψαν οι κάτωθι πέντε (5) πιστώσεις από νομικά πρόσωπα, συνολικής αξίας **5.360,00 €** άνευ ΦΠΑ, οι αιτιολογίες των οποίων παραπέμπουν σε παροχή υπηρεσιών

από την ελεγχόμενη, καθώς δεν περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών.

Λογαριασμός	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό	Καταθέτης
.....			85,00	.....
.....			125,00	.....
.....			65,00	.....
.....			85,00	.....
.....			5.000,00	.....
			5.360,00	

Συνολικά τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης από την παροχή υπηρεσιών χονδρικής και την εμπορική της δραστηριότητα χονδρικής ανέρχεται σε:

Πωλήσεις βάσει ΜΥΦ + μη καταχώριση τιμολογίων + μη έκδοση τιμολογίων =
 $813.102,42 + 8.991,55 + 5.360,00 = 827.453,97 \text{ €}$.

Αναφορικά με τις λιανικές πωλήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, βάσει των υποβληθεισών ΜΥΦ είναι 11.618.164,45 € έναντι ποσού 11.353.151,45 € που δηλώθηκε με την Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3).

Κατά συνέπεια, τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης, για το φορολογικό έτος 2018, προσδιορίστηκαν ως εξής:

Ανάλυση εσόδων	Αξία βάσει δήλωσης	Αξία βάσει ελέγχου
Λιανική παροχή υπηρεσιών & εμπορική δραστηριότητα	11.363.151,43	11.618.164,45
Χονδρική παροχή υπηρεσιών & εμπορική δραστηριότητα	813.102,42	827.453,97
Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	223.907,09	223.907,09
Λοιπά έσοδα	165.739,44	165.739,44
Σύνολο	12.565.900,38	12.835.264,95

Ως προς τον προσδιορισμό των εκπιπόμενων δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεδομένης της μη προσκόμισης στον έλεγχο των σχετικών φορολογικών στοιχείων, οι δηλωθείσες δαπάνες που αφορούν λιανικές συναλλαγές ύψους 702.804,21 € κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες, καθώς δεν κατέστη δυνατό να αξιολογηθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Αναφορικά με τις δαπάνες που αφορούν σε τιμολόγια χονδρικής και Δ.Ε.Κ.Ο., συνολικής αξίας 3.682.051,90 €, κατόπιν διασταύρωσης των υποβληθεισών ΜΥΦ της ελεγχόμενης και των αντισυμβαλλόμενων, κρίθηκαν αρχικά από τον έλεγχο ως εκπιπόμενες βάσει του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθώς αφορούν λειτουργικές δαπάνες όπως καύσιμα, service οχημάτων, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, ρεύμα επαγγελματικών εγκαταστάσεων, αμοιβές ιατρών και διαγνωστικών εργαστηρίων κ.λπ..

Από την αξιολόγηση των κοινοποιηθέντων από την αντισυμβαλλόμενη δικηγορική εταιρία με αριθμό τιμολογίων, έκδοσης της ίδιας προς την ελεγχόμενη επιχείρηση, δεν προκύπτει με σαφήνεια αν η παροχή νομικών υπηρεσιών αφορά την επιχείρηση ή τον ελεγχόμενο προσωπικά και ως εκ τούτου οι σχετικές δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 113.771,78 € πλέον ΦΠΑ 27.305,23 € κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες.

Από τα διαθέσιμα στοιχεία στον έλεγχο για τα ενεργά μισθωτήρια της επιχείρησης έτους 2018, για επαγγελματικούς χώρους που χρησιμοποίησε, προκύπτει δαπάνη ύψους 497.319,08 € έναντι ποσού 711.161,44 € που έχει δηλωθεί στο Ε3. Κατά συνέπεια κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δαπάνες μισθωμάτων ύψους **213.842,36 €** δεν είναι εκπιπόμενες.

Από τις αναλυτικές καρτέλες πελάτη που παρέλαβε ο έλεγχος από τους αντισυμβαλλόμενους μέσω αιτημάτων του άρθρου 15 ν.5104/2024 προέκυψε ότι η εξόφληση των κάτωθι δαπανών συνολικής καθαρής αξίας **339.756,24 €** πραγματοποιήθηκε με μετρητά και όχι με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά τα οριζόμενα στην περ. β' του άρθρου 23 ν.4172/2013 και ως εκ τούτου κρίθηκαν μη εκπιπόμενες.

α/α	Προμηθευτής	ΑΦΜ	Αξία
1			35.504,49
2			30.000,00
3			184.213,59
4			90.038,16
Σύνολο			339.756,24

Επίσης, από την αξιολόγηση των χρεώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου δεν προέκυψε η εξόφληση εκατόν πενήντα έξι (156) τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας **1.505.202,03 €** πλέον ΦΠΑ με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 20-24 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και ως εκ τούτου κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία δεν προέκυψε η καταβολή χρεωστικών τόκων οποιουδήποτε είδους από την επιχείρηση στο έτος 2018 και δεν αναγνωρίστηκε η σχετική δαπάνη ύψους **75.502,00 €** η οποία συμπεριλήφθηκε στη δήλωση Ε3 της ελεγχόμενης.

Καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το μητρώο παγίων και δεν προκύπτει από τα διαθέσιμα στοιχεία η αγορά παγίου αξίας άνω των 1.500,00 € εντός της χρήσης 2018, δεν αναγνωρίστηκαν οι αποσβέσεις ύψους **56.384,05 €** που συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση Ε3.

Διαπιστώθηκε ότι μέρος της δαπάνης των καθαρών αμοιβών προσωπικού, ύψους **3.877.314,30 €**, δεν εξοφλήθηκε εντός της χρήσης 2018 με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τα ορισθέντα στην περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Επειδή ο έλεγχος δεν είχε τη δυνατότητα να αξιολογήσει αν το ως άνω υπόλοιπο εξοφλήθηκε στις επόμενες χρήσεις, έκρινε βάσει των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 και της ερμηνευτικής ΠΟΛ.1003/2014 ότι υφίσταται προσωρινή θετική διαφορά λογιστικής – φορολογικής βάσης για το ανωτέρω ποσό.

Καθώς δεν προσκομίστηκε η απογραφή έναρξης και λήξης της χρήσης 2018, ο έλεγχος έκρινε ότι το κόστος πωληθέντων ταυτίζεται με τις αγορές εμπορευμάτων της χρήσης, δηλαδή **108.796,20 €** αντί του δηλωθέντος **121.745,92 €**.

Κατόπιν των ανωτέρω προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ως κάτωθι:

Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών φορολογικού έτους 2018		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	12.565.900,38	12.835.264,95
Μείον κόστος πωληθέντων	121.745,92	108.796,20
Μικτά αποτελέσματα	12.444.154,43	12.726.468,75
(Μείον) Αμοιβές προσωπικού	11.905.531,99	11.905.531,99
(Μείον) Ασυνήθη έξοδα, ζημιές, πρόστιμα	17.889.732,96	17.889.732,96
(Μείον) Αμοιβές & έξοδα τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι, τέλη	4.976.781,71	3.682.051,87
(Μείον) Ενοίκια	711.161,44	497.319,08
(Μείον) Τόκοι & συναφή έξοδα	75.502,03	0,00
(Μείον) Αποσβέσεις παγίων	56.384,05	0,00
(Πλέον) Φορολογική αναμόρφωση μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών	2.980.545,96	2.980.545,96
(Πλέον) Φορολογική αναμόρφωση προστίμων	17.787.150,24	17.787.150,24
(Πλέον) Φορολογική αναμόρφωση δαπανών ψυχαγωγίας	1.774,39	1.774,39
(Πλέον) Φορολογική αναμόρφωση λοιπών δαπανών	489.052,45	0,00
(Πλέον) Διαφορές λογιστικής φορολογικής βάσης (αμοιβές προσωπικού)		3.877.314,93
(Πλέον) Λογιστικές διαφορές (προσωπικές δαπάνες για νομικές υπηρεσίες)		113.771,78
(Πλέον) Λογιστικές διαφορές (τιμολόγια άνω των 500,00 € χωρίς εξόφληση με ηλεκτρονικό μέσο)		1.844.958,27
Καθαρά αποτελέσματα	-1.912.416,78	5.356.948,32

Ο έλεγχος, ελλείπει στοιχείων σχετικά με τις λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση του πίνακα Φορολογικής Αναμόρφωσης της υποβληθείσας δήλωσης, ποσού 489.052,45 €, έκρινε ότι αφορά μία από τις περιπτώσεις φορολογικής αναμόρφωσης που έχει ήδη λάβει υπόψη του και δεν τις πρόσθεσε στις διαφορές του ελέγχου.

Αναφορικά με τις ονομαστικές πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησης περιουσίας πραγματοποιείται και με τις Έμμεσες Τεχνικές ελέγχου με τον παρόντα έλεγχο, προέβη σε δειγματοληπτική αξιολόγηση από την οποία διαπίστωσε ότι οι κάτωθι πιστώσεις από ένα νομικό πρόσωπο, συνολικού ύψους **2.980,00 €**, δεν δύναται να αντιστοιχηθούν με οποιοδήποτε εκδοθέν στοιχείο-τιμολόγιο από τον ελεγχόμενο, ενώ από την αιτιολογία της τραπεζικής εγγραφής δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι αφορά την ατομική του επιχείρηση. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος πρόσθεσε το ποσό αυτό στο εισόδημα του ελεγχόμενου από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Λογαριασμός	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Αξία
.....			90,00
.....			80,00
.....			120,00
.....			690,00
.....			1.540,00

.....	.....	.....	460,00
Σύνολο			2.980,00

Συγκεντρωτικά, το εισόδημα του ελεγχόμενου για την χρήση 2018 προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Φορολογητέο εισόδημα	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Τόκοι, μερίσματα, ακίνητη περιουσία	2.110,81	2.110,81
Εισόδημα από άγνωστη πηγή άρ.21 παρ.4 ν.4172/2013	0,00	2.980,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	5.356.948,32
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	352.850,59	0,00
Σύνολο	354.964,40	5.362.039,13

Ως προς τον Φόρο Προστιθέμενης αξίας προέκυψαν από τον έλεγχο οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- Η σημαντική απόκλιση μεταξύ ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και των φορολογητέων εκροών οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης (παροχή οδικής βοήθειας) και μερικές εκ των δευτερευουσών δραστηριοτήτων, όπως οι υπηρεσίες γενικής ιατρικής είναι απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. ιθ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 22 ν.2859/2000.
- Από την διασταύρωση των στοιχείων μεταξύ των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) πελατών της ελεγχόμενης επιχείρησης και των αντίστοιχων καταστάσεων προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων διαπιστώθηκε μη καταχώριση στις δηλώσεις ΦΠΑ, εκροών που αφορούν τις υπαγόμενες σε ΦΠΑ δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας **3.197,50 €** με τον φόρο που αναλογεί σε αυτές αξίας **771,40 €**, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 8 – 10 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ.
- Από την δειγματοληπτική αξιολόγηση των τραπεζικών πιστώσεων του ελεγχόμενου προέκυψαν πέντε (5) πιστώσεις από νομικά πρόσωπα, συνολικής αξίας **5.360,00 €**, για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία, όπως αναφέρεται ανωτέρω. Από την αιτιολογία των συναλλαγών κρίθηκε ότι αφορούν έσοδα (εκροές) της ατομικής επιχείρησης από την κύρια δραστηριότητά της, την παροχή οδικής βοήθειας, η οποία δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ και ως εκ τούτου πρόσθεσε το ως άνω ποσό στις απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Στην με α/αδήλωση ΦΠΑ Ιουλίου 2018, η ελεγχόμενη δήλωσε ενδοκοινοτική απόκτηση αξίας **4.500,00 €** από άγνωστο προμηθευτή, για την οποία δεν υποβλήθηκε ανακεφαλαιωτικός πίνακας (Listing), δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά μεταφοράς (CMR) και πληρωμής του τιμολογίου. Επιπλέον, από την αναλυτική κίνηση των λογαριασμών του ελεγχόμενου δεν προέκυψε σχετική πληρωμή. Η ανωτέρω συναλλαγή δεν αναγνωρίστηκε ως ενδοκοινοτική απόκτηση αλλά ως αγορά στο εσωτερικό της χώρας με ΦΠΑ αξίας **1.080,00 €**.
- Στην με α/α δήλωση ΦΠΑ, Μαΐου 2018 διαπιστώθηκε ότι συμπεριλήφθηκε στον κωδικό 407 προστιθέμενο ποσό στον φόρο εισροών ύψους **6.000,13 €**, για το οποίο δεν προέκυψε οποιοδήποτε στοιχείο και ως εκ τούτου ο έλεγχος το αφαίρεσε.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προέβη σε διακανονισμό του φόρου των εισροών της χρήσης 2017 με την δήλωση Μαρτίου 2018, ως είχε υποχρέωση αφού διενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 31 ν.2859/2000 και της ερμηνευτικής ΠΟΛ.1205/2015.

Αντίθετα, η ελεγχόμενη προέβη σε διακανονισμό του φόρου εισροών της χρήσης 2017 σταδιακά σε όλους τους μήνες της χρήσης 2018, συμπεριλαμβάνοντας στον κωδικό 411 συνολικά ποσό ύψους **228.518,93 €**.

Ο έλεγχος, βάσει των περιοδικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν για την χρήση 2017, διαπίστωσε ότι το ποσοστό έκπτωσης του φόρου των κοινών εισροών ήταν 17% και ο φόρος εισροών που πρέπει να διακανονιστεί στη χρήση 2018 ήταν 288.747,89 €, βάσει του κάτωθι πίνακα:

Εκροές απαλλασσόμενες ΜΔΕ + Εκροές με ΦΠΑ	2.410.778,19
Εκροές απαλλασσόμενες ΜΔΕ + Εκροές με ΦΠΑ + Εκροές απαλλασσόμενες ΧΔΕ	14.461.115,44
Ποσοστό PRO RATA	16,67%
Στρογγυλοποίηση	17%
Σύνολο φόρου κοινών εισροών 2017	347.889,08
Φόρος εισροών που εκπίπτει 2017	59.141,14
Φόρος εισροών που πρέπει να αφαιρεθεί βάσει PRO RATA βάσει ελέγχου 2018	288.747,89

Ο έλεγχος, ελλείψει προσκομισθέντων στοιχείων έκρινε ότι το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης 2017 αφορούσε κοινές εισροές.

- Οι δαπάνες για νομικές υπηρεσίες καθαρής αξίας **113.771,78 €** πλέον ΦΠΑ **27.305,23€**, που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της κρίθηκε ότι δεν αποτελούν δαπάνες της επιχείρησης και κατά συνέπεια ο φόρος τους δεν εκπίπτει από τον φόρο εκροών.

Κατόπιν των ανωτέρω, η εκκαθάριση του ΦΠΑ για την περίοδο από 01/01/2018 - 31/12/2018 διαμορφώθηκε ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	1.200.547,34	1.203.745,73
Φόρος εκροών	288.131,60	288.902,95
Αξία φορολογητέων εισροών	1.290.282,79	1.290.282,79
Φόρος εισροών	299.133,76	299.133,76
Προστιθέμενα ποσά στον φόρο εισροών	6.000,18	0,05
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	305.133,94	299.133,81
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	228.519,88	317.134,05
Υπόλοιπο φόρου εισροών	76.614,06	-18.000,24
Χρεωστικό υπόλοιπο	211.517,51	306.903,19
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	211.517,51	211.517,51
Τελικό χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	95.385,68

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: Α) Το γεγονός ότι το δηλωθέν εισόδημα του ελεγχόμενου ύψους 2.110.81 € δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του χρήσης 2018 (π.χ. απόσβεση δανείου, μισθώματα κατοικιών κ.λπ.).

Β) Τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας που προκύπτουν από την αύξηση των τραπεζικών υπολοίπων του κατά 14.925,20 €, ενώ υφίστανται βάσει δήλωσης ζημιές από την ατομική του επιχείρηση ύψους 1.912.416,70 €.

Έκρινε ότι υφίστανται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών της παρ.2 άρθρου 28 του ν.4172/2013, και κατόπιν σχετικής εισήγησης, με την με αριθμό πρωτ.

Απόφαση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. επιλέχθηκε η Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας ως κατάλληλη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Ο έλεγχος βάσει των διαθεσίμων στοιχείων που είχε από το σύστημα TAXIS της ΑΑΔΕ, τις υποβληθείσες δηλώσεις, τις απαντητικές επιστολές πελατών και προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης σε σχετικά αιτήματα παροχής στοιχείων του άρθρου 15 του ν.5104/2024 και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του ελεγχόμενου προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημά του με τη μέθοδο της Ανάλυσης της Ρευστότητας ως εξής:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	208.389,23	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	223.314,47
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	12.854.031,90	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.136,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	81,61	6. Αγορές παγίων λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	18.001.289,01
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	10.541,40
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	8.843.815,75	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	27.360,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	

ΣΥΝΟΛΟ	21.908.454,49	ΣΥΝΟΛΟ	18.262.508,47
--------	---------------	--------	---------------

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	21.908.454,49
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	18.262.508,47
Διαφορά πηγών - αναλώσεων	3.645.946,02
Φορολογητέο ποσό	0,00

Από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικού ελέγχου δεν προσδιορίστηκε προσαύξηση περιουσίας και ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό καταχώρισηςΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με το προσδιορισθέν εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων. Το ως άνω Σ.Δ.Ε. κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, ως νόμιμη κληρονόμο του ελεγχόμενου, επί του οποίου δεν κατατέθηκε στην ελεγκτική αρχή κάποιο απαντητικό υπόμνημα.

Η προσφεύγουσα, ως νόμιμη κληρονόμος του ελεγχόμενου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Λανθασμένη η μη αναγνώριση των δαπανών λιανικών συναλλαγών συνολικής αξίας 702.804,21 € και των δαπανών για νομικές υπηρεσίες αξίας 113.771,70 € καθώς αφορούν την δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου, πληρώντας τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.
- Αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας, τις αποφάσεις του ΣτΕ και τις διατάξεις του Συντάγματος η μη αναγνώριση των δαπανών, που φέρονται να εξοφλήθηκαν εκτός του τραπεζικού συστήματος, ως εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
- Λανθασμένος ο καταλογισμός των μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών ως λογιστική διαφορά, βάσει των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 78 του Συντάγματος και της αρχής της αυτοτέλει των χρήσεων.
- Παράνομος ο καταλογισμός διαφοράς στον ΦΠΑ από τον υπολογισμό PRO RATA καθώς αφορά στο φορολογικό έτος 2017, το οποίο έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Αναπόδεικτη από την ελεγκτική αρχή η τέλεση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για την οποία επιβλήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και συνυπολογίστηκαν οι σχετικές αξίες στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ.

Ως προς τον 1ο, 2ο και 3ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...]».

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:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, [...]

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 1216/2014, με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 23 του ν.4172/2013”:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

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

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

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών :

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». [...]

Επειδή, από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές οι δηλωθείσες δαπάνες που αφορούν λιανικές συναλλαγές ύψους 702.804,21 € διότι δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση των προϋποθέσεων που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Επειδή, μέχρι την ημέρα έκδοσης της παρούσας απόφασης η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία, όπως επιφυλάσσεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως αναπόδεικτος.

Επειδή, αναφορικά με τις δαπάνες για νομικές υπηρεσίες ύψους 113.771,78 €, ο έλεγχος έστειλε στον εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων το με αριθμό πρωτ. αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 15 ν.5104/2024. Η αντισυμβαλλόμενη, έστειλε με την με αριθμό πρωτ. απαντητική επιστολή της, αντίγραφα των επίμαχων παραστατικών, από τα οποία δεν προέκυψε με σαφήνεια ότι αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου καθώς επί των τιμολογίων αναφέρεται γενικά η «παροχή νομικών υπηρεσιών». Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη αφορά την αντιδικία με την ασφαλιστική, η οποία συνδέεται με την ιδιότητα του ελεγχόμενου ως επιτηδευματία. Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο στον έλεγχο ή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προκειμένου να υποστηρίξει τον ισχυρισμό της, αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, αναφορικά με τις μη εκπιπόμενες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 2.980.546,96 €, αυτές τέθηκαν σε φορολογική αναμόρφωση από την επιχείρηση με την υποβολή της με αριθμό Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2018. Επιπλέον, δεν προσκομίζεται οποιαδήποτε απόδειξη από την προσφεύγουσα ότι οι εν λόγω εισφορές καταβλήθηκαν εκ των υστέρων.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο – Υπολογισμός pro – rata, παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.5144/2024:

«1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3.Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

- α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,
- β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4.Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5.Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1205/15.9.2015, με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015) αναφορικά με το ΦΠΑ και παροχή σχετικών διευκρινίσεων”:

« [...] Ι. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.2

[...] 3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. [...]

8. Με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία περιέχονται τα ποσά των διακανονισμών, το ποσοστό της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), που προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, λαμβάνεται υπόψη:

- i. Ως οριστικό ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.**
- ii. Ως ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου καθώς και για όλες τις λοιπές φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου.**
- iii. Επίσης το ποσοστό αυτό λαμβάνεται υπόψη και για τις φορολογικές περιόδους της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, έως ότου καταχωρηθούν εμπρόθεσμα σε δήλωση ΦΠΑ οι διακανονισμοί του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Κατά το χρόνο δήλωσης των διακανονισμών προσδιορίζεται νέο ποσοστό για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο και το ποσό της διαφοράς του φόρου των δύο ποσοστών εφόσον προκύπτει προς καταβολή καταχωρείται στον κωδικό 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata» ενώ στην περίπτωση που προκύπτει προς έκπτωση αυτό καταχωρείται στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» της δήλωσης ΦΠΑ.**

Εναλλακτικά, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. έχει προσδιορίσει το οριστικό ποσοστό έκπτωσης για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.) με τη λήξη αυτής, δύναται να εφαρμόσει αυτό, από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Με την εφαρμογή του ορθού ποσοστού από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου,

παρέλκει η διόρθωση που περιγράφηκε ανωτέρω για τις φορολογικές περιόδους που έχουν παρέλθει μέχρι την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, η οποία συμπεριλαμβάνει τους διακανονισμούς. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός της pro-rata, από τον οποίο προέκυψε διαφορά στον προσδιορισμό του ΦΠΑ της ελεγχόμενης περιόδου, αφορά την διαχειριστική χρήση 2017, η οποία έχει παραγραφεί στις 31/12/2023 και συνεπώς δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στην έκδοση της με αριθμόπροσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1205/2015, η υποχρέωση της ελεγχόμενης επιχείρησης για την εφαρμογή του σχετικού διακανονισμού της χρήσης 2017 διενεργείται με την υποβολή της δήλωσης του μήνα Μαρτίου του έτους 2018. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων του άρθρου 37 του ν.5104/2024, η προθεσμία παραγραφής της επίμαχης δήλωσης είναι η 31^η/12/2024 και ως εκ τούτου ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο – Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014:

«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.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. [...].».

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. [...]

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. [...]

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.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.5104/2024:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 57 του ν.5104/2024:

«5. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), επιβάλλεται πρόστιμο πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και χιλίων (1.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, αν είναι υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, από την δειγματοληπτική αξιολόγηση των τραπεζικών πιστώσεων του ελεγχόμενου προέκυψαν οι κάτωθι πέντε (5) πιστώσεις από νομικά πρόσωπα, συνολικής αξίας **5.360,00 €**, για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία καθώς δεν περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Λογαριασμός	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό	Καταθέτης
.....			85,00	.....
.....			125,00	.....
.....			65,00	.....
.....			85,00	.....
.....			5.000,00	.....
			5.360,00	

Από την αιτιολογία των συναλλαγών κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορούν έσοδα της ατομικής επιχείρησης από την κύρια δραστηριότητά της, την παροχή οδικής βοήθειας, η οποία δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό προστέθηκε στα έσοδα της επιχείρησης και εκδόθηκε η με αριθμόΟριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ποσού 1.000,00 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις μη υποκείμενες σε ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση δεν απέδειξε την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων.

Επειδή, για τις επίμαχες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η έκδοση των σχετικών ΤΠΥ ή οποιοδήποτε άλλο αιτιολογικό στοιχείο ενώ από τις αιτιολογίες των τραπεζικών συναλλαγών (αριθμός κυκλοφορίας οχημάτων) γίνεται σαφές ότι αφορούν παροχή υπηρεσιών από την ελεγχόμενη επιχείρηση, ο σχετικός ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, σε συνδυασμό με τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου δικαίου γενικές αρχές, προκύπτει ότι οι έννομες σχέσεις δημοσίου δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στη ζωή φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως προσωποπαγείς (λ.χ. το συνταξιοδοτικό δικαίωμα). Επομένως, στην περίπτωση των φορολογικών ενοχών ή των ενοχών που απορρέουν από χρηματικές ποινές (πρόστιμα), αστικής, διοικητικής ή μεικτής φύσεως που επιβλήθηκαν στον κληρονομούμενο από διοικητικές αρχές ή αστικά και διοικητικά δικαστήρια, οι τελευταίες, ως μη αποσβηνόμενες με το θάνατό του, μεταβιβάζονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του (βλ. ΑΠ 1714/1981 ΝοΒ 1982, 1065). Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με την κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση των χρεών της κληρονομιάς, εκτός αν πρόκειται για ποινικές κυρώσεις ή, ως εκ

του συναγόμενου σκοπού των διατάξεων που τις προβλέπουν, προέχει ο κυρωτικός και όχι ο αποζημιωτικός τους χαρακτήρας. Ειδικότερα, το πρόστιμο επιβάλλεται ως συνέπεια του ότι τελέστηκε μια άδικη πράξη από το πρόσωπο εκείνο, που έχει την ιδιότητα του φορολογούμενου. Συνιστά δε απλώς ένα μέσο εξαναγκασμού προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων του έναντι της διοίκησης. Επομένως, οι διοικητικές κυρώσεις στο φορολογικό δίκαιο, ως μέσο διοικητικού εξαναγκασμού, συνιστούν επαχθείς διοικητικές πράξεις, με τις οποίες επιτυγχάνεται η προστασία του δημοσίου συμφέροντος και από τη νομική φύση τους συνδέονται άμεσα με το φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις (Γνωμ. 551/2006 ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με την ΠΟΛ 1113/2007).

Συνεπώς, οι κυρώσεις (επιβολή προστίμων) εις βάρος του φορολογούμενου που δεν εξέδωσε, ως είχε υποχρέωση, φορολογικά στοιχεία για την πώληση ειδών ή την παροχή υπηρεσιών έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου, διά του θανάτου του φυσικού προσώπου επέρχεται η απόσβεσή τους. Η επιβολή προστίμων του άρθρου 57 του ν.5104/2024 σε περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έχει αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, ως διοικητικές κυρώσεις που αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντάς τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και συνεπώς, δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, εφόσον με αυτά δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση - έστω και μερικώς - της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλόμενων φόρων. Συνακόλουθα, στις περιπτώσεις θανάτου του υπόχρεου παραβάτη, παύει ο σκοπός για την επιβολή προστίμου επί τυπικής - διαδικαστικής παράβασης.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS της Υπηρεσίας μας, ο ελεγχόμενος απεβίωσε στις 01η/06/2021.

Επειδή, η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε στις, ήτοι μετά το θάνατό του ελεγχόμενου, αυτή πρέπει να ακυρωθεί σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.2.2014, με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού”:

« [....] Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται

με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.»

Επειδή, ορθά λήφθηκε από τον έλεγχο ως φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου το προσδιορισθέν με τις γενικές διατάξεις, ως μεγαλύτερο, και όχι αυτό που προσδιορίστηκε με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης της ρευστότητας, σύμφωνα με όσα ορίζονται με την ΠΟΛ.1050/2014.

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 παρ.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, 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ως κληρονόμου του και ειδικότερα:

Την επικύρωση των:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018.

Β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018.

Την ακύρωση της:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.57 ν.5104/2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	354.961,40	5.362.039,13	5.362.039,13	5.007.077,73
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	5.875,00	0,11	0,11	-5.874,89
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό				2.252.523,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	86.319,47	2.338.842,47	2.338.842,47	
Προκαταβολή φόρου	151.782,77	151.782,77	151.782,77	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	1.728,00	1.728,00	1.728,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	345,00	345,00	345,00	
Πρόστ. φόρου άρ. 54 ν.5104/2024		1.126.261,50	1.126.261,50	1.126.261,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	30.647,14	531.354,91	531.354,91	500.707,77
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	270.822,38	4.150.314,65	4.150.314,65	3.879.492,27

Β) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.200.548,3	1.203.745,8	1.203.745,8	3.197,49
Αξία φορολογητέων εισροών	1.290.282,7	1.290.282,7	1.290.282,7	-
Φόρος εκροών	288.131,60	288.902,95	288.902,95	771,35
Υπόλοιπο φόρου εισροών	299.133,76	299.133,76	299.133,76	-
Πιστωτικό υπόλοιπο	11.002,16	10.230,81		
Προστιθέμενα ποσά στον φόρο εισροών	6.000,18	0,05	0,05	6.000,13
Αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών	228.519,88	317.134,05	317.134,05	88.614,17
Τελικό χρεωστικό υπόλοιπο	211.517,54	306.903,19	306.903,19	95.385,65
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024		47.692,84	47.692,84	47.692,84
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		143.078,52	143.078,52	143.078,5
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Γ) Η με αριθμόΠ.Ε.Π. αρ.57 ν.5104/2024

0,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.