



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

27/10/2021

Αριθμός απόφασης:

3574

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 κατάθεσης 02.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα τα της Τ.Κ. Δ.Ε. Δήμου Π.Ε. κατά α) της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, γ) της με αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014, δ) της με αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, για το φορολογικό έτος 2014 και ε) της με αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 55§2δ' του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 02.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

α) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 29.796,40 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 14.898,20 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 44.694,60 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος προσέθεσε στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης το ποσό των 25.088,24 € από εκμίσθωση κατοικιών χωρίς να έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Ακόμη, ο έλεγχος απέρριψε από τις δαπάνες το ποσό των 71.283,82 € γιατί δεν επεδείχθησαν και δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά, πλέον το ποσό των 1.383,90 € που αφορά αποσβέσεις εικονικών τιμολογίων και το ποσό των 959,30 € που αφορά τις αποσβέσεις από τιμολόγια τα οποία δεν επεδείχθησαν και δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

β) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 40.895,73 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/ 58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 20.388,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 61.284,25 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος αφαίρεσε από την αξία των φορολογητέων εισροών το ποσό των 94.341,50 € το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των εικονικών που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος και κατά συνέπεια αφαίρεσε από το φόρο εισροών το ποσό των 21.697,53 € το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση έτος. Ακόμη, εφόσον η προσφεύγουσα δεν επέδειξε και δεν προσκόμισε πλήθος παραστατικών, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου. Ακόμη, ο έλεγχος συνυπολόγισε τα έσοδα από τη μη έκδοση και μη καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης επιβαρύνοντας τις εκροές.

γ) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 6.500,00 € (26 περιπτώσεις Χ 250,00 €), γιατί δεν εξέδωσε είκοσι τρεις (23) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 25.886,00 € και εξέδωσε ανακριβώς τρεις (3) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 980,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Η επιβολή του ανωτέρου προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. θ' και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ.

δ) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, γιατί έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 94.341,12 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 21.697,53 €, κατά παράβαση του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ή του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 18.868,22 € (94.341,12 X 20%).

ε) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 55§2δ του ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 10.848,77 € (21.697,53 € X 50,00%), σε βάρος της προσφεύγουσας, γιατί έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των §1 περ. β' & §3 του άρθρου 32 του Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

Ιστορικό

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 24/12/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015, του άρθρου 54 και του άρθρου 55 §2δ του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2019/2019 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Χανίων/2019), σύμφωνα με το οποίο μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....», με δραστηριότητα «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΚΙΝΗΤΩΝ ΚΟΥΦΩΜΑΤΩΝ (ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΩΝ)» και «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΗ ΠΥΡΙΜΑΧΩΝ ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ» με έδρα τη, οδός, αριθ., με Α.Φ.Μ.:, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία εικονική οντότητα, η οποία εξέδωσε στη χρήση 2013 πενήντα τέσσερα (54) εικονικά στο σύνολο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 175.398,00 €, στη χρήση 2014 ογδόντα οκτώ (88) εικονικά στο σύνολο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 379.597,10 € και στη χρήση 2015 εκατό πέντε (105) εικονικά στο σύνολο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.194.575,23 €. Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι μεταξύ άλλων και η προσφεύγουσα έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, από την επιχείρηση «.....», για τη χρήση 2014, καθαρής αξίας 17.000,00 €.

Για τη διενέργεια ελέγχου, εκδόθηκε η με αρ./2020 εντολή μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Στα πλαίσια αυτής, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθ./2020 αίτημα στην τράπεζα Eurobank προκειμένου να χορηγήσει πληροφορίες σχετικά με την με αριθ. επιταγή, εκδόσεως «.....», με Α.Φ.Μ., λήξης 07/03/2014 και ποσού 20.400,00 €, σε διαταγή «.....». Από την με αρ. πρωτ./2020 απάντηση της τράπεζας διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιταγή δεν εισπράχθηκε από την εκδότρια του τιμ. Νο./2014, αλλά ότι επέστρεψε σε προσωπικό λογαριασμό του ετερόρρυθμου εταίρου, καθώς επίσης και το ποσό των 3.910,00 € το οποίο φαίνεται ως «ΦΠΑ». Τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν αμφισβητήθηκαν από την προσφεύγουσα (μη υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής κατά των οριστικών πράξεων που εκδόθηκαν).

Συνεπεία των ανωτέρω, με το με αριθ./2020 αίτημά του, ο έλεγχος ζήτησε το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών ΣΜΤΛ & ΛΠ. Από το απαντητικό έγγραφο της Eurobank, διαπιστώθηκε ότι και άλλες 13 επιταγές είχαν εισπραχθεί κατά τον ίδιο ως άνω τρόπο, με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι με αρ.,,,,,,, και/2020 εντολές φορολογικού ελέγχου για τις παρακάτω οντότητες:,,,, και

Για την προσφεύγουσα, λήπτρια των τιμολογίων, εκδόθηκε η με αρ./2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2014 η οποία αντικατέστησε την/2020, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος για τις συναλλαγές της με τις υπόλοιπες, ως άνω επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με το πόρισμα, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω εκδότες ήταν πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα, επομένως καταλόγισε τόσο στους ίδιους τα σχετικά πρόστιμα όσο και στην προσφεύγουσα, ως λήπτρια και επωφελούμενη αφενός από την επιπλέον εμφάνιση δαπανών και την ωφέλεια της επιχορήγησης επενδυτικού προγράμματος και αφετέρου από την εμφάνιση φορολογητέων εισροών από τα εν λόγω παραστατικά. Εν συνεχεία, συντάχθηκε το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το από 16-11-2020 Υπόμνημα απόψεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν τους έκανε δεκτούς και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις καθότι δεν κοινοποιήθηκε στην ίδια το έγγραφο με το οποίο γνωστοποιούνταν η έκδοση της συγκεκριμένης εντολής ελέγχου (με αριθμό/2020) και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης στα πλαίσια του ελέγχου αυτού.
- 2) Μη νόμιμος ο επανέλεγχος για φορολογικά αντικείμενα που ελέγχθηκαν με μερικό έλεγχο με ίδιο αντικείμενο χωρίς να προκύπτουν «νέα στοιχεία» ή με βάση στοιχεία που προέκυψαν σε προηγούμενο έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 25 του ν.4174/2013. Εν προκειμένω, τα στοιχεία που ανηύρε η φορολογική αρχή δεν αποτελούν νέα στοιχεία και συνεπώς η επάνοδος με βάση αυτά τα στοιχεία και για αντικείμενο που έχει ελεγχθεί είναι μη νόμιμη. Επομένως, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.
- 3) Υπέρβαση αντικειμένου εντολής ελέγχου – Πλημμελής κατά περιεχόμενο εντολή ελέγχου- Ακυρότητα των πράξεων. Αρχικά εκδόθηκε η με αριθ./2020 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. και έλεγχος για την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο από 01-01-2014 έως 31-12-2014. Εν συνεχεία, την 01-10-2020 εκδόθηκε η με αριθ./2020 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για την ίδια διαχειριστική περίοδο και με ελεγχόμενο είδος φορολογίας «εισόδημα και Φ.Π.Α.» χωρίς

να συμπεριλαμβάνεται και ο «έλεγχος για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων». Ο έλεγχος όμως δεν περιορίστηκε στα ελεγκτέα αντικείμενα αλλά διενεργήθηκε έλεγχος και για την ορθή τήρηση βιβλίων στοιχείων όπου ο έλεγχος «διαπίστωσε» τη λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, τη μη έκδοση 23 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών καθώς και την ανακριβή έκδοση 3 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών.

- 4) Μη νόμιμος ο επανέλεγχος δαπανών οι οποίες ελέγχθηκαν κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/2014 εντολής για την επιστροφή του Φ.Π.Α. και κρίθηκαν νόμιμες και δικαιολογημένες χωρίς να προκύπτουν νέα στοιχεία γι' αυτές.
- 5) Μη νόμιμη η πράξη επιβολής προστίμου: α) για τη λήψη των φερόμενων δήθεν εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και β) για τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση. Μετά την κατάργηση της περ. θ' του άρ. 54§1 του ν. 4174/2013, με την περ. β' της παρ. 3 του άρ. 3 του ν. 4337/2015 δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα και αυτές οι περιπτώσεις αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία παράβαση και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του αρ. 54 του ν. 4174/2013. Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρθ. 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015 για παραβάσεις που υπάγονται σε μια εκ των α', β', γ', δ', ε' και στ' και έλαβαν χώρα μέχρι την 01/12/2015, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρ. 5 του ν. 2523/1997
- 6) Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί διαπίστωσης και καταλογισμού λογιστικών διαφορών επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο σε φυσικό αρχείο τα παραστατικά των δαπανών και αγορών, ενώ ο έλεγχος είχε στην κατοχή του γνήσια αντίγραφα αυτών αλλά και προσκομίστηκαν από εμάς σε αντίγραφα στον παρόντα έλεγχο.
- 7) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη των ένδικων τιμολογίων. Πλην της αναφοράς για εξόφληση των τιμολογίων με επιταγές, τις οποίες εισέπραξε στη συνέχεια ο, δεν υπάρχει καμία άλλη αναφορά συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών από τα οποία να συνάγεται ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές.
- 8) Εσφαλμένη ουσιαστική κρίση ότι οι εκδότες των επίμαχων τιμολογίων ήταν παντελώς αμέτοχοι στις συναλλαγές που περιγράφονται σ' αυτά και ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν από άγνωστους στον έλεγχο επιτηδευματίες. Όλοι οι εκδότες των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων αρνήθηκαν τις αιτιάσεις του ελέγχου και απέδειξαν ότι οι ίδιοι εκτέλεσαν τις συναλλαγές επικαλούμενοι στοιχεία και αποδείξεις.

Σχετικά με τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της γνωστοποιήθηκε με την εντολή ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης στα πλαίσια του ελέγχου αυτού.

Επειδή με την ΠΟΛ 1073/2018, παρασχέθηκαν οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου:

« Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα».

Επειδή από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση ελέγχου προβλέπεται η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η με αριθ./2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν της κοινοποιήθηκε πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, αλλά παραδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο στις 27-10-2020 μαζί με το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς επίσης δεν της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων ώστε να λάβει γνώση της διενέργειας ελέγχου και να μπορέσει να αμυνθεί κατάλληλα και να πράξει αναλόγως.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ως προς τον έλεγχο ορθής εφαρμογής βιβλίων και στοιχείων είχε αρχικώς εκδοθεί η με αριθ./2020 εντολή φορολογικού ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Χανίων η οποία μαζί με την γνωστοποίηση για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων νομότυπα επιδόθηκε την 1-9-2020 στον, λογιστή της επιχείρησης και εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο. Εν συνεχεία, καθώς η ανωτέρω εντολή εκ παραδρομής ανέφερε ως περίοδο ελέγχου την ημέρα 24-08-2020, εκδόθηκε σε αντικατάστασή της η με αριθ./2020 εντολή ελέγχου η οποία ανέφερε ως περίοδο ελέγχου τη χρήση από 01-01-2014 έως 31-12-2014.

Επειδή, εν προκειμένω, η γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων είχε κοινοποιηθεί με την αρχικώς εκδοθείσα εντολή ελέγχου, ο ισχυρισμός της δεν γίνεται δεκτός.

Σχετικά με τον 2º, 3º, 4º και 6º ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και

την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή περαιτέρω, με την ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Στο άρθρο 23, μεταξύ άλλων, ορίζεται:

«..Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού

ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. ...». Στο άρθρο 25, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «...Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.». Στο άρθρο 34, μεταξύ άλλων, ορίζεται: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει 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. Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στις περιπτώσεις που: α)... β)...Τέλος στην περίπτωση που εκδίδεται διορθωτικός προσδιορισμός φόρου μετά από διενέργεια πλήρους ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εφόσον προκύψουν νέα στοιχεία (σχετική η παράγραφος 5 του άρθρου 25 ν.4174/2013).».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 34 του ΚΦΔ, στο οποίο ορίζεται ότι:

«Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα», θεσπίζεται πρόβλεψη για παρέκκλιση από την αρχή της οριστικότητας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, μέσω δυνατότητας για μεταγενέστερη διόρθωση ήδη εκδοθείσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού. Επισημαίνεται ότι ανάλογη πρόβλεψη υπήρχε και επί του προϊσχύσαντος δικαίου, μέσω της έκδοσης τόσο συμπληρωματικών όσο και μερικών φύλλων ελέγχου, βάσει του άρθρου 68 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ, αλλά και ανάλογων διατάξεων στις λοιπές φορολογίες. Ως νέο δε στοιχείο, η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 25, στο οποίο γίνεται παραπομπή, ορίζει κάθε στοιχείο το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, με βάση τον οποίο είχε εκδοθεί η αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, που μεταγενέστερα τροποποιείται. [...]. Το ερμηνευτικό ζήτημα που γεννάται είναι τότε το αρμόδιο όργανο μπορεί να διενεργήσει έλεγχο σε φορολογική υπόθεση που είχε και στο παρελθόν ελεγχθεί, ή, με άλλη διατύπωση, τότε μια φορολογική υπόθεση οριστικοποιείται κατόπιν ελέγχου. Το ζήτημα αυτό τίθεται καθώς η διατύπωση της διάταξης δεν κάνει λόγο για μεταγενέστερη διόρθωση διορθωτικού προσδιορισμού γενικά, αλλά διορθωτικού προσδιορισμού που έχει εκδοθεί κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου. Συναφής με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου είναι και η διάταξη του άρθρου 25 παρ. 5 του ΚΦΔ με την οποία οριοθετείται το δικαίωμά επανελέγχου εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης. [...] (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος – Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ 859-860). Εξ αντιδιαστολής στην ως άνω διάταξη, προκύπτει, ότι σε περίπτωση διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, η φορολογική διοίκηση μπορεί να

επανέλθει στο ίδιο φορολογικό έτος και να ελέγξει έσοδα και εισοδήματα, που βάσει της αρχικής εντολής, δεν αποτέλεσαν αντικείμενο του μερικού ελέγχου, εντός της πενταετούς προθεσμίας, πριν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τον καταλογισμό φόρων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν είχε διενεργηθεί κανένας πλήρης έλεγχος στην προσφεύγουσα για τη χρήση 2014 παρά μόνο: α) μερικός έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α. στο τέλος του 2014 δυνάμει της με αριθ./2014 εντολής και β) μερικός έλεγχος δυνάμει της με αριθ./2020, εντολής, με τη οποία διενεργήθηκε έλεγχος λόγω λήψης (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου, με εκδότρια την, βάσει του οποίου επεβλήθησαν τα οικεία πρόστιμα και καταλογίστηκαν οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Συνεπώς ορθώς η φορολογική διοίκηση επανήλθε στο ίδιο φορολογικό έτος για έλεγχο εισοδημάτων που δεν είχαν αποτελέσει αντικείμενο προγενέστερου μερικού φορολογικού ελέγχου και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται υπέρβαση του αντικειμένου εντολής ελέγχου καθώς η με αριθ./2020 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για τη χρήση 2014 και με ελεγχόμενο είδος φορολογίας «εισόδημα και Φ.Π.Α.» χωρίς να συμπεριλαμβάνεται και ο «έλεγχος για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων». Ο έλεγχος όμως δεν περιορίστηκε στα ελεγκτέα αντικείμενα αλλά διενεργήθηκε έλεγχος και για την ορθή τήρηση βιβλίων στοιχείων.

Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την αρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης (Ευσ. Μπακάλης- Π. Πανταζόπουλος, Φορολογική Διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78). Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τουτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει τον ελεγχόμενο, τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, ωστόσο η με αριθ./2020 εντολή φορολογικού ελέγχου τροποποιήθηκε και εκδόθηκε η με αριθ./2020 εντολή η οποία συμπεριλάμβανε και ως ελεγκτέο αντικείμενο την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι είναι μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί διαπίστωσης και καταλογισμού λογιστικών διαφορών λόγω μη προσκόμισης σε φυσικό αρχείο των παραστατικών των δαπανών και αγορών, ενώ ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του γνήσια αντίγραφα αυτών αλλά και προσκομίστηκαν εκ νέου.

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., η υποχρέωση προσκόμισης τιμολογίων υπάρχει για κάθε έλεγχο, επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθ. 23 ν.4174/2013, αρθ. 5 παρ. 5 ν.4308/14 (ΕΛΠ) και άρθ. 32 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), σύμφωνα με τις οποίες για να εκπεστεί ο ΦΠΑ απαιτείται νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

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

α).....β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,».

Επειδή, όσον αφορά στην απόρριψη από τον έλεγχο των δαπανών, συνολικού ύψους 71.283,32 €, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα παραστατικά αυτών και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων, στο τέλος του φορολογικού έτους 2014 είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας κατά τον έλεγχο αυτό προσκομίστηκαν τα πρωτότυπα τιμολόγια αγορών και δαπανών, ελέγχθηκε το σύνολο αυτών, κρίθηκαν νόμιμες και αιτιολογημένες όλες οι δαπάνες, πλην δαπανών καθαρής αξίας 1.242,73 € και ο έλεγχος κράτησε σε φωτοτυπίες τα τιμολόγια αγορών και δαπανών όπως και τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ο δε έλεγχος διενεργήθηκε από τους ίδιους ελεγκτές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 παρ. 2:

«Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας...»

Επομένως πρέπει ν' αναγνωρισθούν οι δαπάνες ύψους 71.283,32 €, τόσο ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, όσο και στις εισροές για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α.

Σχετικά με τον 5º, 7º και 8º ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος γνώριζε από τα στοιχεία που προσκόμισε ως λήπτρια των κρινόμενων τιμολογίων ότι το έργο εντάχθηκε στο πρόγραμμα «Ενίσχυσης Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς μεταποίησης τουρισμού, εμπορίου- υπηρεσιών» του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας. Τα ανωτέρω αναφέρονται και στις εκθέσεις ελέγχου. Ειδικότερα, κατά τον έλεγχο στην λήπτρια εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε α) ότι το έργο έγινε και εντάχθηκε στο πρόγραμμα «Ενίσχυσης Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς μεταποίησης, τουρισμού, εμπορίου - υπηρεσιών» του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, β) οι εργασίες που περιγράφονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο αφορούν εργασίες σε υπαρκτό έργο, γ) ο έλεγχος στηριζόμενος αποκλειστικά στον τρόπο εξόφλησης του εν λόγω τιμολογίου κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εργασίες δε διενεργήθηκαν από τους εκδότες των τιμολογίων αλλά από πρόσωπα διαφορετικά και συνεπώς έκρινε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο λήπτης είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 του ν. 4093/2012, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο και καταργήθηκε με το άρ. 38 παρ.1 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε τη διάταξη του ν.2523/1997:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του

τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίζεται ότι:

«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.

διαφορετικά και συνεπώς έκρινε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ίδια είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, κατόπιν ελέγχου στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι οι συναλλασσόμενοι ήταν πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά, ήτοι, είχαν δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός τους και είχαν θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή. Κατά την ελεγχόμενη χρήση είχαν καταθέσει δηλώσεις φόρου εισοδήματος και καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ ταυτόχρονα ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες εργασίες καθώς δεν αποδεικνύεται το αντίθετο μέσα από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην σχετική έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται ενδείξεις και όχι αποδείξεις των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

- Δεν αποδεικνύεται ότι οι εκδότες των τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτα, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές.
- Δεν αποδεικνύεται ότι ο λήπτης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι αντισυμβαλλόμενες οντότητες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι **φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές**, καθώς δεν αποδεικνύεται από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων το αντίθετο, δεδομένου ότι η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της παράβασης.

Επειδή το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Χανίων περί εικονικότητας του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών του προσφεύγοντα στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ εδράζεται στη μη τεκμηρίωση του τρόπου εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα και δεν διενεργήθηκαν άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις, με αναφορά, συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών ώστε με συνεκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και όχι μεμονωμένα του καθενός, να συνάγεται με ασφάλεια και βεβαιότητα το πόρισμα στο οποίο η ελεγκτική αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα κρινόμενα τιμολόγια ήταν εικονικές. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, έχει νόμιμο έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή, η μη εξόφληση των δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή (ΠΟΛ.1216/1.10.2014).

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν αμφισβητεί την ολοκλήρωση του σχετικού έργου.

Επειδή, στην Υπηρεσία μας έχουν κατατεθεί σχετικές ενδικοφανείς προσφυγές από τις εκδότριες των επίμαχων τιμολογίων επιχειρήσεις, για τις οποίες κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται σ' αυτά πραγματοποιήθηκαν από αυτές και ότι είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις κρινόμενες συναλλαγές.

Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, τιμολόγια είναι αναπόδεικτες και ως εκ τούτου αναιτιολόγητες, αφού και όλοι οι εκδότες των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικά υπαρκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996,

ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008σελ.25)., αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994).

Συνεπώς, ως προς τη λήψη εικονικών στοιχείων, εάν προκύψουν νέα στοιχεία μετά από τον έλεγχο της επανεξέτασης των υποθέσεων των εκδοτών, τότε η φορολογική αρχή λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 δύναται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο, στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Όσον αφορά στη μη έκδοση και στην ανακριβή έκδοση φορολογικών παραστατικών

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό ούτε προσκομίζει με την ενδικοφανή του προσφυγή στοιχεία προς αιτιολόγηση των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων:

α) ορθώς περιελήφθη η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο καθαρή αξία αυτών στα ακαθάριστα έσοδα και στην αξία των φορολογικών εκροών (συνολική αξία πλέον Φ.Π.Α. 26.886,00€ - καθαρή αξία 25.088,24€).

β) ορθώς εξεδόθη η υπ' αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2014 λόγω μη έκδοσης 23 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και ανακριβούς έκδοσης 3 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 02/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα τα της Τ.Κ. Δ.Ε. Δήμου Π.Ε., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

A)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ 2014	ΔΗΛΩΣΗΣ (προηγούμενου	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
-----------------	--------------------------	---------	--------	-------------------------------------

	φορολογικού ελέγχου)			
Ακαθάριστα έσοδα	202.683,97	227.772,21	227.772,21	25.088,24
Φορολογητέα Κέρδη	11.092,36	109.637,61	36.180,60	25.088,24
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	2.658,50	32.454,90	9.181,45	6.522,95
Προκαταβολή φόρου	1.561,90	1.561,90	1.561,90	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (50%).	-	14.898,20	3.261,47	3.261,47
ΣΥΝΟΛΟ	4.220,40	48.915,00	14.004,82	9.784,42

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

Φορολογική περίοδος 01.01.2014 - 31.12.2014	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	202.683,99	228.010,46	228.010,46
Αξία φορολογητέων εισροών	568.941,51	403.234,54	568.941,51
Φόρος εκροών	13.797,08	15.626,91	15.626,91
Υπόλοιπο φόρου εισροών	135.729,87	-9.641,91	135.729,87
Πιστωτικό υπόλοιπο	121.932,79	15.626,91	120.102,96
Χρεωστικό υπόλοιπο		40.895,73	1.829,83
Πρόστιμο αρθρου 58/58 Α ΚΦΔ		20.388,52	914,92
Σύνολο φόρου για καταβολή		61.284,25	2.744,75

Γ)/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ. 54 του ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013:

6.500.00 €

Δ)/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου

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

Πρόστιμο του άρθρου 7§ 3 & 5 του ν. 4337/2015:

0,00 €

Ε)/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 55§ 2δ του ν. 4174/2013:

0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.