



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 11/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1124

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, γ) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, και δ) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 29/10/2021 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 24.047,37 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 12.023,69 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.323,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **39.394,47 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 18.450,65 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 9.225,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **27.675,98 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 19.446,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 32 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την ως άνω φορολογική περίοδο έλαβε:

1) σαράντα δύο (42) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση «..... του, με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 16.615,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., και

2) είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) από την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 32.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.

δ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ', παρ. 2 περ. γ' και παρ. 3 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την ως άνω φορολογική περίοδο δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμ. πρωτ./2021 και/2021 προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών, κατά παράβαση του άρθρου 14 του

ν.4174/2013. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στο διπλάσιο, διότι η προσφεύγουσα διέπραξε την ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (αρχικό πρόστιμο για την ίδια παράβαση, περί μη ανταπόκρισης σε αίτηση της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών, ΠΕΠ/2020 ύψους 250,00 ευρώ).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 29/10/2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), Κ.Φ.Δ. (άρθρου 54 ν.4174/2013) και άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με συνημμένη την από 16/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (ν.4174/2014), σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και διαπιστώθηκε ότι έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τις φορολογικές περιόδους 2014, 2015, 2016 σε ημεδαπές επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση ήταν και αυτή της η προσφεύγουσας, η οποία έλαβε στη χρήση 2015 είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 32.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. (23%) 7.360,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργώντας δικό της έλεγχο, κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα τη με αριθμ. πρωτ./2021 επιστολή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και το με αριθμ. πρωτ./2021 αίτημα χορήγησης βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών, προκειμένου εντός πέντε (5) ημερών να τα θέσει στη διάθεση του ελέγχου. Καθώς η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα, ο έλεγχος συνέταξε και δεύτερη Πρόσκληση με αριθμ. πρωτ./2021, η οποία επιδόθηκε στις 04/06/2021. Η προσφεύγουσα επίσης δεν ανταποκρίθηκε και σε αυτό το δεύτερο αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα στην δεύτερη Πρόσκληση. Τελικώς, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον λογιστή της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, απεστάλησαν ηλεκτρονικά στις 20/07/2021 το βιβλίο εσόδων-εξόδων και η μηνιαία κατάσταση εσόδων-εξόδων.

Από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας προέκυψε ότι στο σκέλος των εξόδων έχουν καταχωρηθεί είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία αγορών από την εκδότρια εταιρεία «.....», με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 32.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. (23%) 7.360,00 ευρώ, τα οποία ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Επιπρόσθετα προέκυψε ότι στο σκέλος των εξόδων έχουν καταχωρηθεί πενήντα επτά (57) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση «..... του», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 22.631,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 5.205,13 ευρώ, τα οποία επίσης ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα. Για την εν λόγω ατομική επιχείρηση είχε διενεργηθεί έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, και η από 20/03/2014 σχετική έκθεση ελέγχου είχε διαβιβαστεί στις 21/06/2016 στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με το υπ' αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση

ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η ατομική επιχείρηση «..... του, με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας εμπορία ηλεκτρονικών υπολογιστών, διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και στο έτος 2011 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις και τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, αλλά και λόγω της φορολογικής εικόνας της ατομικής επιχείρησης από το ηλεκτρονικό αρχείο του taxis, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι και στο φορολογικό έτος 2015 τα πενήντα επτά (57) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... του, με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 22.631,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 5.205,13 ευρώ που έλαβε η προσφεύγουσα είναι εικονικά.

Με βάση τα παραπάνω, και δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά και έγγραφα σύμφωνα με το περιεχόμενο των δύο Προσκλήσεων που κοινοποιήθηκαν στην οικία της, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να επιβεβαιώσει το πλήθος και το ύψος των προς έκπτωση δαπανών, οι οποίες είχαν καταχωρηθεί στο σκέλος των εξόδων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων στο φορολογικό έτος 2015 αλλά τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ώστε να επιτραπεί η έκπτωση των δαπανών κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Ως εκ τούτου επαναυπολόγισε το φόρο εισοδήματος απορρίπτοντας το σύνολο των καταχωρηθέντων εξόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, και διενήργησε νέα εκκαθάριση μη αναγνωρίζοντας την έκπτωση όλων των καταχωρημένων δαπανών στην υπ' αριθμ./2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Επιπλέον στη φορολογία του Φ.Π.Α. ο έλεγχος αφαίρεσε το ποσό των δηλωθέντων εισροών στον κωδικό 361 με τον αναλογούντα φόρο στον κωδικό 381 και διατήρησε μόνο το ποσό των εκροών στον κωδικό 303 με τον αναλογούντα φόρο στον κωδικό 333 κάθε τριμήνου. Επιπλέον, αφαιρεί στο 3ο και 4ο τρίμηνο 2015 το ποσό των 93,56 ευρώ και 565,41 ευρώ αντίστοιχα, το οποίο είχε προκύψει ως χρεωστικό υπόλοιπο μετά την εκκαθάριση της αρχικής περιοδικής δήλωσης και καταβληθεί από την προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, διαπιστώσεων ελέγχου και της κείμενης νομοθεσίας, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./2021,/2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.
2. Είναι καλόπιστη λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων – Εσφαλμένη η αιτίαση της φορολογικής διοίκησης περί νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού λόγω της δήθεν λήψης των επίμαχων εικονικών στοιχείων.

3. Δεν έχει εκδοθεί σημείωμα ελέγχου χωριστά για την απόρριψη των βιβλίων της που να περιλαμβάνει τις συνέπειες που θα έχει ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, συνεπώς δεν τηρήθηκε η νόμιμα απαιτούμενη διαδικασία με αποτέλεσμα ο έλεγχος να είναι απολύτως άκυρος.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας.
5. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, η έκδοση οριστικών πράξεων δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής ως προς τη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων ορίζεται πενταετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το φορολογικό έτος 2015 παραγράφεται στις 31/12/2021. Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 29/10/2021 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 11/11/2021, ήτοι εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, όπως προκύπτει από τις με αριθμ. πρωτ./2021,/2021,/2021 και/2021 εκθέσεις επίδοσης του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου για το κρινόμενο φορολογικό έτος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«...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 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 αντισυμβαλλόμενού 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, καθώς, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τις επισυναπτόμενες σε αυτή εκθέσεις ελέγχου, ήτοι:

α) την από 16/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με το υπ' αριθμ./2020 Δελτίο Πληροφοριών, και

β) την από 20/03/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με το υπ' αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο,

προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι οι επιχειρήσεις «.....», με ΑΦΜ, και κύριο αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτήρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές και ανακαινίσεις) και «..... του, με ΑΦΜ, και κύριο αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία ηλεκτρονικών υπολογιστών, εξέδιδαν κατά σύστημα φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά για τους λόγους που περιγράφονται αναλυτικά στις ως άνω εκθέσεις.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις, ήταν και η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, ΑΦΜ, η οποία έλαβε στο φορολογικό έτος 2015 σαράντα δύο (42) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 16.615,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., και είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) από την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 32.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα τα με αριθμ. πρωτ./2021 και/2021 αιτήματα χορήγησης βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών, στα οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, καθώς και το με αριθμ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τις εκδότριες επιχειρήσεις των εικονικών στοιχείων, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Με βάση τα ανωτέρω η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προέβη στη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν κατά το κρίσιμο έτος

φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ η προσφεύγουσα, στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό”:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

.....

Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β' Τμήμα)
Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη, ωστόσο, 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 (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου (πρβλ. ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή αορίστως αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών και να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

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

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α΄) της ΓΓΔΕ, με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013”, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό.

.....

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες **δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες**, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και **αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά**.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

.....»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Επειδή, εν προκειμένω, με βάση τις διαπιστώσεις για την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά και έγγραφα σύμφωνα με το περιεχόμενο των δύο Προσκλήσεων που κοινοποιήθηκαν στην οικία της, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να επιβεβαιώσει το πλήθος και το ύψος των προς έκπτωση δαπανών, οι οποίες είχαν καταχωρηθεί στο σκέλος των εξόδων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων στο φορολογικό έτος 2015 αλλά τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ώστε να επιτραπεί η έκπτωση των δαπανών κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, και χωρίς να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου επαναυπολόγισε το φόρο εισοδήματος απορρίπτοντας το σύνολο των καταχωρηθέντων εξόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων και αφαίρεσε το ποσό των δηλωθέντων εισροών με τον αναλογούντα φόρο εισροών στη φορολογία του Φ.Π.Α. Τα εν λόγω αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το με αριθμ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, στο οποίο η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί μη νόμιμης προδικασίας και ακυρότητας του ελέγχου αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, τέλος, όσον αφορά τον καταλογισμό του προστίμου για τη μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, σύμφωνα με τα **άρθρα 13 και 14 του ν. 4174/2013:**

«Άρθρο 13 Βιβλία και στοιχεία

.....

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

.....

Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

.....

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και

παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β , γ , δ και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

.....

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας το με αριθμ. πρωτ./2021 αίτημα χορήγησης βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών, προκειμένου εντός πέντε (5) ημερών να τα θέσει στη διάθεση του ελέγχου. Καθώς η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα, ο έλεγχος συνέταξε και δεύτερη Πρόσκληση με αριθμ. πρωτ./2021, η οποία επιδόθηκε στις 04/06/2021. Η προσφεύγουσα επίσης δεν ανταποκρίθηκε και σε αυτό το δεύτερο αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα στην δεύτερη Πρόσκληση, αλλά ούτε και προσκόμισε επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που της ζητήθηκαν. Συνεπώς ορθώς εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 και το ποσό του πρόστιμο επιβλήθηκε στο διπλάσιο, διότι η προσφεύγουσα διέπραξε την ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (αρχικό πρόστιμο για την ίδια παράβαση, περί μη ανταπόκρισης σε αίτηση της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών, ΠΕΠ/2020 ύψους 250,00 ευρώ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/10/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), Κ.Φ.Δ. (άρθρου 54 ν.4174/2013) και άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 10/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

- Φορολογία Εισοδήματος
-

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	6.319,16	6.319,16	6.319,16	
	της συζύγου	4.067,84	83.085,38	83.085,38	79.017,54
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	129,21			
	Χρεωστικό ποσό		23.918,16	23.918,16	24.047,37
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			12.023,69	12.023,69	12.023,69
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης			3.323,41	3.323,41	3.323,41
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Ποσά προς επιστροφή βάση δήλωσης					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		520,79	39.915,26	39.915,26	39.394,47

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	83.085,32	83.085,32	83.085,32	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	75.541,18			75.541,18
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	19.109,62	19.109,62	19.109,62	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	19.109,62	658,97	658,97	18.450,65
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		18.450,65	18.450,65	18.450,65
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		9.225,33	9.225,33	9.225,33
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		27.675,98	27.675,98	27.675,98
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

- Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015: **19.446,00 ευρώ**
- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: **500,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.