



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/05/2022
Αριθμός απόφασης: 1564

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου Μυκόνου κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. :

-της υπ' αριθμ. /24.11.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

- της υπ' αριθμ. /24.11.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. .

6. Το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/28-01-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Την με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/15-04-2022 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./24.11.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 50.692,12 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 25.346,06 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.995,70 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **86.033,88 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./24.11.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 22.657,65 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 11.328,82 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **33.986,47 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 23/11/2021 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1143/2015, ΠΟΛ1153/2015 και Ε 2066/2020 θα πρέπει να γίνει δεκτή η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχειρήσεώς του των δαπανών, που αφορούν στα υπ' αριθμ./30-06-2015 και/30-06-2015 τιμολόγια (βλ. σελ. 14 – 15 της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), αδιαφόρως του τρόπου εξοφλήσεως αυτών. Περαιτέρω, προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφο του υπ' αριθμ. .../30-09-2015 Τιμολογίου της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», με Α.Φ.Μ.: και του υπ' αριθμ./30-09-2015 Τιμολογίου της ατομικής επιχειρήσεως του, με Α.Φ.Μ.: Συνακόλουθα, δεδομένης της προσκομίσεως των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, οι οικείες δαπάνες θα πρέπει να αναγνωριστούν στο ακέραιο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής της επιχειρήσεως, όπως θα πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών αυτής και ο Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω Τιμολογίων.

Με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/28-01-2022 συμπληρωματικό υπόμνημά της η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε αντίγραφο του από 27/03/2015 Ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ».

Επειδή στο άρθρο 9 του ν.4308/2014 ορίζονται:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε

ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.».

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

«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 στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζονται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,...».

Επειδή στο άρθρο 23 της Απόφασης της ΓΔΕ ΠΟΛ1113/2015 ορίζονται:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1216/2014 της ΓΔΕ ορίζονται:

«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:

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.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

Επειδή στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1143/2015 της ΓΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της

περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.».

Επειδή στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1153/2015 της ΓΤΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1143/3.7.2015 εγκύκλιό μας σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται στη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ισχύουν και κατά το χρονικό διάστημα ισχύος κάθε μεταγενέστερης παράταξης της διάρκειας της αργίας αυτής.».

Επειδή στην εγκύκλιο Ε 2066/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Με την ΠΟΛ. 1143/3.7.2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράταξής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.».

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 8 παρ.16 του ν.1882/1990 ορίζονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986.».

Σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, γίνονται δεκτά τα εξής: Ο ν.1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παράγρ. 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο Β , παράγρ. 2, ν.2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λ.π.

Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λ.π., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής Αρχής.

Ο σκοπός της από εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους, έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή (Α.Π. 260/1998,735/2001, 761/2001 ,1698/2001 και 90/2005).

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται τις ΠΟΛ 1143/2015, ΠΟΛ1153/2015 και Ε 2066/2020 και ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να γίνει δεκτή η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχειρήσεώς της των δαπανών, που αφορούν στα υπ' αριθμ. .../30-06-2015 και/30-06-2015 τιμολόγια (βλ. σελ. 14 – 15 της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), αδιαφόρως του τρόπου εξοφλήσεως αυτών. Περαιτέρω, προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφα του υπ' αριθμ./30-09-2015 Τιμολογίου της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», με Α.Φ.Μ.: και του υπ' αριθμ./30-09-2015 Τιμολογίου της ατομικής επιχειρήσεως του, με Α.Φ.Μ.: Συνακόλουθα, δεδομένης της προσκομίσεως των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, οι οικείες δαπάνες θα πρέπει να αναγνωριστούν στο ακέραιο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής της επιχειρήσεως, όπως θα πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκρών αυτής και ο Φ.Π.Α. εισρών των εν λόγω Τιμολογίων. Και με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/28-01-2022 συμπληρωματικό υπόμνημά της η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε αντίγραφο του από 27/03/2015 Ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ».

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

-Για τα υπ' αριθμ. .../30-06-2015 και/30-06-2015 τιμολόγια, επικαλείται τις ως άνω Οδηγίες της Διοίκησης και ζητά την έκπτωση των εν λόγω δαπανών ωστόσο τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο, ενώ της ζητήθηκε με την αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/15-04-2022 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας όπως προσκομίσει αποδεικτικά εξόφλησης αυτών, δεν προσκομίσθηκε από την πλευρά της κανένα στοιχείο ώστε να διαπιστωθεί ότι η εξόφληση των συγκεκριμένων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε εντός του διαστήματος που ορίζουν οι ανωτέρω οδηγίες. Σημειώνεται ότι με τις ως άνω οδηγίες παρέχεται έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησης αρκεί όμως να αποδειχθεί ότι η εξόφληση πραγματοποιήθηκε το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα διότι σε περίπτωση που η εξόφληση

πραγματοποιήθηκε σε χρόνο που δεν εμπίπτει στο ανωτέρω χρονικό διάστημα τότε για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται η εξόφληση να έχει γίνει με τραπεζικό μέσο.

-Για τα υπ' αριθμ. /30-09-2015 Τιμολόγιο της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», με Α.Φ.Μ.: και υπ' αριθμ. /30-09-2015 Τιμολόγιο της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.: ισχυρίζεται ότι δεδομένης της προσκομίσεως των εν λόγω φορολογικών στοιχείων από την πλευρά της, οι οικείες δαπάνες θα πρέπει να αναγνωριστούν στο ακέραιο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, όπως θα πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών αυτής και ο Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω Τιμολογίων. Σημειώνεται ότι κατά τον έλεγχο η προσφεύγουσα δεν είχε προσκομίσει τα ως άνω παραστατικά. Από τον έλεγχο του προσκομισθέντος βιβλίου εσόδων-εξόδων ως προς τα ανωτέρω είχαν αρχικώς διαπιστωθεί τα εξής :

-Για το υπ' αριθμ. /30-09-2015 Τιμολόγιο καθαρής αξίας 93.750,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 15.000,00 ευρώ διαπιστώθηκε ότι στο βιβλίο εσόδων-εξόδων δεν αναγράφονταν το όνομα του προμηθευτή. Ωστόσο από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για το φορολογικό έτος 2015 η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ότι είχε λάβει από την εταιρεία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», δύο τιμολόγια αξίας 103.750,00 ευρώ (=93.750,00+10.000,00) πλέον ΦΠΑ.

-Για το υπ' αριθμ. /30-09-2015 Τιμολόγιο καθαρής αξίας 31.250,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.000,00 ευρώ διαπιστώθηκε ότι στο βιβλίο εσόδων-εξόδων δεν αναγράφεται το όνομα του προμηθευτή ούτε και έχει δηλωθεί στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για το φορολογικό έτος 2015.

Τα ως άνω τιμολόγια τα προσκόμισε κατά το ενδικοφανές στάδιο και επίσης προσκόμισε με το συμπληρωματικό υπόμνημα και το από 27/03/2015 Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ».

Στην αιτιολογία των εν λόγω παραστατικών αναφέρεται:

-Για το υπ' αριθμ. /30-09-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 31.250,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.000,00 ευρώ εκδοθέν από την ατομική επιχείρηση του συζύγου της αναφέρεται ως αιτιολογία «.....», χωρίς καμία ανάλυση ως προς την ποσότητα και την τιμή,

-Για το υπ' αριθμ. /30-09-2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 93.750,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 15.000,00 ευρώ εκδοθέν από την εταιρεία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», αναφέρεται ως αιτιολογία «.....» επίσης χωρίς καμία ανάλυση ως προς την ποσότητα και την τιμή.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα με την εισήγηση απόψεων, η ελεγκτική αρχή αξιολογεί τα ως άνω προσκομισθέντα τιμολόγια λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία των βιβλίων, των δηλώσεων και τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) και αναφέρει τα εξής:

«1) Όπως φαίνεται και από τα προσκομισθέντα τιμολόγια δεν αναγράφονται ούτε ποσά ούτε πόσα τεμνάχια πωλήθηκαν ούτε ποια ήταν η αξία πώλησης ανά τεμάχιο, ούτε αναγράφεται και ούτε προσκομίσθηκε το σχετικό δελτίο αποστολής

2)Σύμφωνα με το προσκομισθέν βιβλίο εσόδων-εξόδων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015... και συγκεκριμένα στην σελίδα 1 ...τα συγκεκριμένα τιμολόγια... τα έχει καταχωρήσει ως αγορά παγίων, παρότι στο υποβληθέν έντυπο Ε3 τα έχει δηλώσει ως αγορές εμπορευμάτων

3)Εφόσον δεν αναγράφεται η τιμή κτήσης του κάθε παγίου δε δύναται να το αποσβέσει εφάπαξ εντός της χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 24 του ν.4172/2013. Επίσης δεν έχει διενεργήσει και καταχωρήσει στο βιβλίο απόσβεση για τα εν λόγω πάγια και συνεπώς δεν μπορεί να κάνει κανένα ποσό απόσβεσης.

4)Ενώ η προσφεύγουσα αγόρασε τα εν λόγω πάγια... για σκοπούς της επιχείρησης όμως έκτοτε από την χρήση 2016 έως και την χρήση 2020, η επιχείρηση δεν παρουσιάζει δραστηριότητα σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα Ε3.

5)Από τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) που έχει στην διάθεσή του ο έλεγχος δεν προκύπτει να έχει γίνει η εξόφληση αυτών των τιμολογίων μέσω τραπεζίης, ούτε η ελεγχόμενη προσκόμισε αποδεικτικά εξόφλησης...

6)Τα ανωτέρω τιμολόγια, όπως και τα τιμολόγια (υπ' αριθμ./30-06-2015 και/30-06-2015) έχουν εκδοθεί από την ατομική επιχείρηση του συζύγου της και την εταιρεία ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ στην οποία συμμετέχει η ίδια με 10% και ο σύζυγός της με 90% . Η εν λόγω ετερόρρυθμη εταιρεία το φορολογικό έτος 2015 παρουσιάζει ζημίες ύψους 104.320,53 ευρώ. Συνεπώς τα συγκεκριμένα τιμολόγιαδεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα...»

Η Υπηρεσία μας όπως ανωτέρω αναφέρθηκε απέστειλε την με την αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/15-04-2022 κλήση προς ακρόαση στην προσφεύγουσα προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς της και να προσκομίσει επίσης σχετικά αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφληση των τιμολογίων.

Ωστόσο η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο εξόφλησης αυτών. Ενώ ως προς το προσκομισθέν συμφωνητικό με την εταιρεία ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» για το οποίο ισχυρίζεται ότι φέρει βέβαιη χρονολογία (Από τον Δήμο) και ότι σε αυτό αναλύεται η ποσότητα και η αξία των πωληθέντων ειδών, σημειώνεται ότι δεν έχει κατατεθεί στην φορολογική αρχή ως προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.16 του ν.1882/1990.

Κατόπιν των ανωτέρω δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης των ως άνω δαπανών ούτε και συμψηφισμού και του ΦΠΑ αυτών καθώς από τα στοιχεία που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας αφενός δεν αποδείχτηκε ότι η εξόφλησή τους έχει πραγματοποιηθεί με τραπεζικό μέσο ως απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 αφετέρου δεν αποδείχθηκε ότι τα εν λόγω προϊόντα παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα και ότι χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ ως απαιτείται και από τις σχετικές διατάξεις του Ν.2859/2000.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/11/2021 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

..... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **05/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. :

-της υπ' αριθμ./**24.11.2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και

-της υπ' αριθμ./**24.11.2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,

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

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου εισοδήματος	50.692,12
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9.995,70
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	25.346,06
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	86.033,88

(ως η υπ' αριθμ./**24.11.2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015)

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	22.657,65
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013	11.328,82
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	33.986,47

(ως η υπ' αριθμ./24.11.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .