



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.04.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 772

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά

της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων φόρος ποσού 43.167,41 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.316,74 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 47.484,15 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 176.783,14 €, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 10.606,99 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.303,50 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 15.910,49 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ύψους 10.606,99 € των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013 και ν. 4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου

του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος/Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ (αριθ. εισερχ. πρωτ.) σύμφωνα με την οποία η ως άνω εταιρία έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία και μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη σύννομος χαρακτηρισμός των συναλλαγών της ως εικονικών από τη φορολογική αρχή. Καλή πίστη. Δεν έγινε αντιπαραβολή με τις αντίστοιχες πωλήσεις.

2) Μη επίδοση εντολής ελέγχου. Μη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, καθώς και του προβλεπόμενου περιορισμού των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεση εξόφλησης.

3) Ακυρότητα ελέγχου λόγω μη τήρησης των όρων του άρθρου 23, 24 και επ. του ν. 4174/2013. Αοριστία ως προς το είδος και το πλήθος των βιβλίων, στοιχείων και δηλώσεων της που λήφθηκαν υπόψη. Έλλειψη έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της.

4) Μη διενέργεια ελέγχου στην επαγγελματική της εγκατάσταση.

5) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτέες, διότι κατά παράβαση των άρθρων 28 και 37 του ν. 4174/2013, δεν συγκοινοποιήθηκαν τα αποσπάσματα από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν για την αντισυμβαλλόμενη της εταιρία και που αφορούσαν στην ίδια.

6) Νόμω αβάσιμος ο προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α., διότι τούτο επιβάλλεται μόνο κατ' απόλυτη αντιστοιχία προς κάθε ένα φορολογικό στοιχείο ή επί της διαφοράς αυτού και όχι με βάση την διαφορά από το συνολικό ποσό της δήλωσης Φ.Π.Α. της εταιρείας σε σχέση με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

7) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας του δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της επιείκειας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «... 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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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, 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. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, με αφορμή την από πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος/Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ (αριθ. εισερχ. πρωτ.) που περιείχε πληροφορίες για εικονικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων διαπιστώθηκαν για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων επιχείρηση τα εξής:

➤ Σύμφωνα με το πόρισμα της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Αναλυτικότερα εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2016 προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ (52) φορολογικά στοιχεία (Τ.-Δ.Α.) με αρίθμηση 1-52, συνολικής καθαρής αξίας 2.802.945,36 ευρώ.

➤ Σύμφωνα με το πόρισμα της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Αναλυτικότερα εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2016 προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ (48) φορολογικά στοιχεία (Τ.-Δ.Α. & Π.Τ.) συνολικής καθαρής αξίας 1.815.048,18 ευρώ.

➤ Σύμφωνα με το πόρισμα της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Αναλυτικότερα εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2017 προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ (30) φορολογικά στοιχεία, (17) Τ.-Δ.Α. με αρίθμηση 53-69 και (13) Τ.-Δ.Α. σειρά Α με αρίθμηση 1-13, συνολικής καθαρής αξίας 3.095.529,70 ευρώ.

➤ Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών διαπιστώθηκε ότι: α) κάποιες επιταγές ουδέποτε κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προμηθεύτριας εταιρίας, β) άλλες δεν εντοπίστηκαν καν από τα τραπεζικά καταστήματα, γ) έτερες επιταγές οπισθογραφήθηκαν από τρίτα πρόσωπα ή επιχειρήσεις και τελικώς είτε εξοφλήθηκαν-ρευστοποιήθηκαν από πρακτορεία ΟΠΑΠ είτε από φυσικά πρόσωπα ή εταιρίες που δεν είχαν συναλλαγές με την εταιρία «.....» είτε από τρίτα φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες, δ) υπήρξαν επιταγές που δεν κατατέθηκαν-εξοφλήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προμηθεύτριας εταιρίας, και άλλες που εισπράχτηκαν - κατατέθηκαν στους ατομικούς λογαριασμούς των διαχειριστών της εταιρίας «.....» κο και Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι με την ακολουθούμενη αυτή πρακτική ήτοι την ανακύκλωση των ίδιων χρηματικών ποσών μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων

επιχειρήσεων επιδιώχθηκε τεχνηέντως να δικαιολογηθεί η εξόφληση των τιμολογίων και κατ' επέκταση να προσδοθεί αληθοφάνεια στις μεταξύ τους συναλλαγές.

➤ Η καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η «.....» το φορολογικό έτος 2016 ανέρχεται σε 4.617.993,54 ευρώ. Σύμφωνα με την απογραφή έναρξης στις 1/1/2016 και λήξης στις 31/12/2016 αλλά και τα δεδομένα των αγορών βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων, η εταιρεία κατά την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 διέθετε εμπορεύματα προς πώληση αξίας 981.496,42 €, ήτοι:

Αξία εμπορευμάτων έναρξης:	67.753,92 €
Πλέον αξία αγορών τρέχουσας περιόδου:	5.595.672,03 €
Μείον αξία απογραφής λήξης:	- 63.775,01 €
Μείον αξία μη πραγματοποιηθέντων αγορών (εικονικών):	- 4.617.993,54 €
Αξία εμπορευμάτων προς διάθεση (πώληση):	981.496,42 €

Όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, πραγματοποίησε συνολικές πωλήσεις εμπορευμάτων αξίας 5.712.533,33 €, και παρείχε υπηρεσίες αξίας 134.474,85 €. Από τα ανωτέρω εκτεθέντα, είναι έκδηλο ότι η «.....» δεν διέθετε τις ανάλογες αγορές προκειμένου να προβεί στον εν λόγω όγκο πωλήσεων (τόσο σε αξία όσο και ποσότητα). Επίσης δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τέτοιο ύψος υπηρεσιών που σχετίζονταν με τις πωλήσεις εμπορευμάτων και όπως αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. αυτές παρασχέθηκαν (χρεώθηκαν στους πελάτες) για τη διαλογή και την ειδική συσκευασία των πωληθέντων εμπορευμάτων.

➤ Αρκετά από τα φαρμακευτικά προϊόντα χρήζουν αποθήκευσης σε ψυκτικούς χώρους, τους οποίους όμως δεν διέθετε η «.....». Κατά την ημέρα του ελέγχου ήτοι στις, στην έδρα της «.....» δεν βρέθηκαν ψυγεία και καταψύκτες. Για τα δε ψυγεία και τους καταψύκτες που αναφέρονται στο τηρούμενο μητρώο παγίων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη: α) εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την προμηθεύτρια εταιρία «.....» τα οποία κρίθηκαν εικονικά, το έτος 2020 για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, β) ενώ τα υπόλοιπα με προμηθεύτριες εταιρίες την «.....», «.....», «.....» και «.....» είναι μικρής χωρητικότητας και δεν θα μπορούσαν να αποθηκεύσουν τον δηλούμενο όγκο αγορών, πολλώ δε μάλλον που μερικά (από προμηθευτές «.....» και «.....») αγοράστηκαν στις και

➤ Ο εμφανιζόμενος όγκος πωλήσεων καθώς και η μεταφορά των προϊόντων προϋπόθετε πολλά μεταφορικά μέσα, κατάλληλα διαμορφωμένα, τα οποία δεν διέθετε η «.....»

➤ Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, όπως προκύπτει από τα Πληροφοριακά Συστήματα Ελεγχής και Τaxis, η «.....» διέθετε ένα μοναδικό επαγγελματικό όχημα με μικτό βάρος 2.020 κιλά (χωρίς εγκατάσταση ψυκτικού θαλάμου) κι ως εκ τούτου εγείρονται ερωτήματα όσον αφορά την διενέργεια του όγκου των αποστολών - μεταφορών με τη ροή που εμφανίζει η έκδοση των παραστατικών διακίνησης-πώλησης.

➤ Εξάλλου ένα σημαντικό στοιχείο που συνηγορεί στην εικονικότητα των συναλλαγών (πωλήσεων) είναι και το γεγονός ότι από τα παραστατικά πωλήσεων που εκδόθηκαν προς

πελάτες της Αττικής και Ξάνθης (μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα) δεν αποδεικνύεται το μέσο μεταφοράς καθώς στο σώμα των εκδοθέντων παραστατικών διακίνησης - πώλησης δεν αναγράφεται κανένα μέσο. Σε όλα τα παραπάνω στοιχεία εκδοθέντα σε πελάτες της αναγράφεται ως τρόπος μεταφοράς, το «COURIER».

➤ Η συναλλακτική δραστηριότητα που εμφανίζει η «.....», προαπαιτούσε αρκετό και εξειδικευμένο προσωπικό, το οποίο δεν διέθετε.

Βάσει όλων των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, έκρινε ότι η «.....», κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, εξέδωσε τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ογδόντα εννιά (4.989) φορολογικά στοιχεία, πώλησης (Τ.-Δ.Α.) καθώς και παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας. Περαιτέρω, έκρινε ότι κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017 εξέδωσε δύο χιλιάδες δεκατρία (2.013) φορολογικά στοιχεία, πώλησης (Τ.-Δ.Α.) καθώς και παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ούτε απέδειξε το μέσο και τον τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων (καθώς στο σώμα των εκδοθέντων παραστατικών διακίνησης – πώλησης δεν αναγράφεται κανένα μέσο, αλλά ως τρόπος μεταφοράς αναγράφεται το «COURIER», το οποίο δεν συνάδει με το μέγεθος των συναλλαγών τους) ούτε προσκόμισε αποδεικτικά εξόφλησης των συναλλαγών (στο υπ' αριθ. υπόμνημα απόψεών της επί του με αριθ. πρωτ. σημειώματος διαπιστώσεων ισχυρίζεται γενικώς και αορίστως ότι τα αγαθά παρελήφθησαν από εκείνη και τα ποσά των τιμολογίων των αγαθών που αναφέρονται σ' αυτά πληρώθηκαν στην προμηθεύτρια των αγαθών επιχείρηση).

Με βάση τα ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ έκρινε τα τέσσερα (4) τιμολόγια που παρέλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 176.783,14 €, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016). Περαιτέρω, ενώ προβάλλει ως ισχυρισμό τον μη έλεγχο των πωλήσεων της, κανένα στοιχείο ωστόσο δεν προσκομίζει προς απόδειξη ότι οι φερόμενες αγορές της από την «.....» έχουν πουληθεί, αδιαμφισβήτητα σε πελάτες της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της περί μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και καλοπιστίας της ως λήπτη, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ στις επέδωσε στη σύνοικο μητέρα του διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης κ. (ΑΦΜ:/Ζ' Θεσσαλονίκης):

α) Την με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένη την με αρ. εντολή ελέγχου.

β) Την με αρ. πρωτ..... πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων με βάση τη με αρ. εντολή φορολογικού ελέγχου.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και στοιχείων. Ειδικότερα ο λογιστής της προσφεύγουσας, απέστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία τα απαιτούμενα για τη διενέργεια του ελέγχου στοιχεία της οντότητας (σχετικά τα από και μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με τα συνημμένα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία).

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα τεκμαίρεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε την με αρ. εντολή ελέγχου, την με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση και την με αρ. πρωτ. πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων.

Στην περίπτωση δε που δεν θα είχε παραλάβει τα ανωτέρω, δεν θα προσκόμιζε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο λογιστικά αρχεία και στοιχεία, με αποτέλεσμα την επιβολή προστίμου λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. ... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των

παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περ. Διεύθυνση Αττικής – Αιγαίου συντάχθηκαν οι υπ' αριθ. και εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων της προσφεύγουσας, ήτοι: α) εκατόν ενενήντα επτά (197) φορολογικών παραστατικών αγορών της προσφεύγουσας, β) εκατόν εννέα (109) καρτελών, με συνημμένα φορολογικά στοιχεία σε φωτοαντίγραφα που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 272, γ) στοιχείων διακίνησης πελατών της, εκδόσεως της που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 444, δ) τραπεζικών εγγράφων, επιταγών – συναλλαγματικών, που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 317, ε) αποδείξεων είσπραξης, εκδόσεως της, με αρίθμηση από Νο 1 έως 356 και στ) ανεπίσημων στοιχείων – πρόχειρων σημειώσεων που αριθμήθηκαν από Νο 1 έως 663. Τα εν λόγω στοιχεία αναφέρονται στην από πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. – αριθ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ) η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ (σημειώνεται ότι είχε εκδοθεί και η με αριθ. εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ για την προσφεύγουσα επιχείρηση που αφορούσε άλλο φορολογικό έλεγχο της επιχείρησης). Σε κάθε περίπτωση, ως προς τους ελέγχους που διέπονται, σε ότι αφορά διαδικαστικά τη διενέργειά τους από τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. δεν είναι απαραίτητη πλέον η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων (άρθ. 24 παρ. 3 Κ.Φ.Δ.).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης των οριζόμενων στο άρθρο 24 του ν. 4174/2013 και μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, παρόλο που η με αρ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ για την προσφεύγουσα επιχείρηση αφορούσε έλεγχο γραφείου εντούτοις διμελές συνεργείο της φορολογικής αρχής, μετέβη στις στην έδρα της προσφεύγουσας, διενήργησε επιτόπιο έλεγχο και πέραν άλλων ενεργειών παρέλαβε αντίγραφα των τελευταίων πριν την αυτοψία εκδοθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων (..... και πιστωτικό τιμολόγιο), (σημειώνεται ότι είχε εκδοθεί και η με αριθ. εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ για την προσφεύγουσα επιχείρηση που αφορούσε άλλο φορολογικό έλεγχο της επιχείρησης).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη διενέργειας ελέγχου στην επαγγελματική της εγκατάσταση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. ... 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1232/29-11-1999 έγινε δεκτή η άποψη της μειοψηφίας στη υπ' αριθμ. 460/1999 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ...».

Επειδή, από τον φάκελο της υπό κρίσης υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο αίτημά της προς τη Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, ζητώντας αντίγραφο της πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ ανταποκρίθηκε στο αίτημά της, και επέδωσε τα εν λόγω αντίγραφα αυθημερόν.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συγκοινοποίησης αποσπασμάτων από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν για την αντισυμβαλλόμενη απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...».

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας έχει να κάνει με τις προϋποθέσεις που, κατά περίπτωση, θα πρέπει να συντρέχουν, για την επιβολή προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 και όχι της παρ. 2 του ίδιου άρθρου το οποίο αφορά στην περίπτωση μας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ορθώς επιβλήθηκε βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 58^Α παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. ενώ σε κάθε περίπτωση στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και ειδικότερα στη σελίδα 6 αναφέρονται αναλυτικά τα ποσά Φ.Π.Α. που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τον φόρο εκρών για κάθε εικονικό τιμολόγιο.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) 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: α)... 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... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή

αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, 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: ... 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, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης

εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποίθησής αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε τους οικείους φόρους και πρόστιμα βάσει των κείμενων διατάξεων των οικείων νόμων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου, της επιείκειας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	43.167,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	4.316,74€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	47.484,15€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

Διαφορά φόρου	10.606,99€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	5.303,50€
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.910,49€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.