



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.06.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: e384

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης 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 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 εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, από τον διαχειριστή της ..... κατά της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016,

της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Τα από ..... και ..... ηλεκτρονικά συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.

**8.** Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... κλήση προς ακρόαση.

**9.** Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο και το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... έγγραφό μας.

**10.** Τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

**11.** 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 εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και επί του από ..... συμπληρωματικού υπομνήματός της 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' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία περιορισμένης ευθύνης με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ζάχαρης, σοκολάτας και ειδών ζαχαροπλαστικής πρόστιμο ποσού 1.100,00 €, λόγω υποβολής ανακριβών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων.

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 300,00 €, λόγω υποβολής ανακριβών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 19.070,63 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.535,31 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 28.605,94 €, κατόπιν προσθήκης στα φορολογικά της αποτελέσματα (ζημιές) ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας: α) δώδεκα (12) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ποσού 161.816,32 €, εικονικών ως προς τη συναλλαγή εκδόσεως της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., β) φορολογικών στοιχείων άνω των 500,00 € μη εξοφληθέντων με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ποσού 5.799,20 €, γ) διαφορών που διαπιστώθηκαν μεταξύ των εγγράφων στα λογιστικά αρχεία και των δεδομένων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ποσού 246,29 € και δ) προσωπικών δαπανών (εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας) ποσού 925,78 € (ήτοι συνολικού ποσού 168.787,59 €, μείον των λογιστικών διαφορών βάσει δήλωσης ποσού 1.702,78 €).

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ μειώθηκε η ζημιά χρήσης της προσφεύγουσας κατά 14.490,02 €, κατόπιν προσθήκης στα φορολογικά της αποτελέσματα (ζημιές) ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας: α) μισθοδοσίας ποσού καταβληθείσας 13.672,65 € χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, β) φορολογικών στοιχείων άνω των 500,00 € μη εξοφληθέντων με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ποσού 3.403,27 € και γ) προσωπικών δαπανών (εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας) ποσού 1.304,56 € (ήτοι συνολικού ποσού 18.380,48 €, μείον των λογιστικών διαφορών βάσει δήλωσης ποσού 3.890,46 €).

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. ΒΕΡΟΙΑΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 16.684,79 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 22.712,39 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 11.356,19 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 34.068,58 €, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και εισροών βάσει των βιβλίων (καθώς εντοπίστηκαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των δηλώσεων Φ.Π.Α.) αλλά και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 38.836,35 € των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 161.816,32 € καθώς και του Φ.Π.Α. των δαπανών υποδοχής και φιλοξενίας.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 16.778,59 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 8.389,29 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 25.167,88 €, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και εισροών βάσει των βιβλίων (καθώς εντοπίστηκαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των δηλώσεων Φ.Π.Α.) αλλά και μη αναγνώρισης προς έκπτωση

από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των δαπανών υποδοχής και φιλοξενίας και μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από ..... εκθέσεων μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ η από ..... Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ στην οποία αναφέρεται ότι η οντότητα «..... - ..... Ημαθίας με ΑΦΜ ..... – ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΖΑΧΑΡΗΣ, ΣΟΚΟΛΑΤΑΣ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΖΑΧΑΡΟΠΛΑΣΤΙΚΗΣ » έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2016 δεκαπέντε φορολογικά στοιχεία (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την οντότητα «..... με διακριτικό τίτλο ..... - ..... - ΑΦΜ .....», η οποία έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 & 2017.

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

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου φέρουν ελαττώματα που θίγουν την νομιμότητά τους. Τα ελαττώματα αυτά είναι η απουσία νόμιμης κοινοποίησης, στερούνται χρονοσφραγίδας και υπογραφής παραλήπτη.

2) Οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου και οι οριστικές πράξεις καταλογισμού προστίμων πάσχουν νομιμότητας ως αυθαίρετες, αόριστες ανατιολόγητες και νομικά πλημμελείς, καθώς δε διεξήχθη ουσιαστικός έλεγχος.

3) Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, εσφαλμένη η κρίση περί εικονικότητας της ελεγκτικής αρχής. Καλή πίστη ως προς τη λήψη των φορολογικών στοιχείων. Με τον ..... του ..... και την γραμματέα του ..... του ..... είχαν μια εκτενή αλληλογραφία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (συνημμένα αρχεία), όπου λαμβάνανε εντολές πως και τι ζάχαρη να συσκευάσουν και τις ποσότητες που χρειαζόντουσαν, ώστε να τις τιμολογήσουν, από την εταιρία «.....» που διαχειριζόταν.

4) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, ελλείπει νόμιμης αιτιολογίας και νομικής πλημμέλειας των εκθέσεων ελέγχου. Αίσθηση προκαλεί το γεγονός ότι η υπηρεσία ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας προέβη στην κατάσχεση των επίδικων τιμολογίων την ..... ώρα 12:00 ενώ είχε συντάξει τις εκθέσεις προσωρινού ελέγχου στις ..... Άρα δεν έγινε ουσιαστικός έλεγχος και σε κάθε περίπτωση έγινε πλημμελής και ανεπαρκής έλεγχος.

5) Οι λογιστικές διαφορές που προκύπτουν σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου είναι αυθαίρετες, αόριστες ανατιολόγητες. Όσον αφορά την χρήση 2016 η εξόφληση του τιμολογίου ..... καθαρής αξίας 538,54€ που εκδόθηκε από την «.....» δεν έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης, αλλά με μετρητά. Η «.....» είναι κατάσταση λιανικής και στο ταμείο είναι αδύνατη η εξόφληση του όποιου παραστατικού με κατάθεση σε τράπεζα. Φυσικά το ποσό της δαπάνης είναι τόσο μικρό που δεν υπάρχει λόγος απόρριψης. Περαιτέρω, η τμηματική ή ολική εξόφληση των τριών τιμολογίων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

συνολικής αξίας 5.260,66€ της εταιρείας «.....» δεν έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης αλλά με μετρητά. Οι αγορές πραγματοποιήθηκαν στην Βουλγαρία από τον διαχειριστή της και οι καταθέσεις έγιναν σε τραπεζικό κατάστημα της αλλοδαπής, γεγονός που δεν έγινε δεκτό από την υπηρεσία ελέγχου. Επιπροσθέτως, η κρίση της ελεγκτικής αρχής ότι σε συγκεκριμένους λογαριασμούς περιλαμβάνονται προσωπικές δαπάνες είναι ανατιολόγητη. Όσον αφορά την χρήση 2017 κακώς η υπηρεσία ελέγχου απορρίπτει τις δαπάνες μισθοδοσίας, που έχουν πληρωθεί με μετρητά δεδομένου ότι δεν έχει προκύψει καμία αξίωση από την μεριά των εργαζομένων. Περαιτέρω, η εξόφληση των τιμολογίων ..... καθαρής αξίας 1.895,16€ και ..... καθαρής αξίας 1.508,11€ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση του ..... δεν έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης, αλλά με μετρητά. Η φορολογική αρχή δεν λαμβάνει υπόψη ότι ο ..... είναι εταίρος της προσφεύγουσας οπότε η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων ουσιαστικά αποτελεί δόσοληπτικό λογαριασμό εταίρου. Επιπροσθέτως, η κρίση της ελεγκτικής αρχής ότι σε συγκεκριμένους λογαριασμούς περιλαμβάνονται προσωπικές δαπάνες και όχι της προσφεύγουσας οντότητας είναι ανατιολόγητη.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της αναπέμψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ. .... πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας δια του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... διαβιβαστικού εγγράφου. Αναποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε τις από ..... συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση.

Ταυτόχρονα, στο πλαίσιο της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου ..... ) στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... κλήση σε ακρόαση για την υποβολή γραπτού υπομνήματος. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα κατέθεσε στις ..... ηλεκτρονικό συμπληρωματικό υπόμνημα.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... **3.** Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: **α)** κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή **β)** παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή **γ)** αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

**Επειδή**, με το άρθρο 47 παρ. 1 του ν. 2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. Αν η επίδοση διενεργηθεί σε τόπο ή χρόνο άλλο από εκείνον που προβλέπεται για κάθε περίπτωση, είναι άκυρη μόνο αν δεν συναινεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή γίνεται. Το ίδιο ισχύει και όταν η επίδοση διενεργείται σε ημέρα αργίας ή κατά τη διάρκεια της νύχτας, η οποία και θεωρείται ότι διαρκεί από τις 7 (επτά) το βράδυ έως τις επτά (7) το πρωί. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, η συναίνεση πρέπει να μνημονεύεται στη έκθεση.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις ....., ημέρα ..... και ώρα 16:00, κοινοποιήθηκαν στον ..... κάτοχο του Α.Δ.Τ. ...., νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι σχετικές εκθέσεις και το σχετικό έγγραφο με αριθ. πρωτ. .... της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και συντάχθηκε η σχετική έκθεση επίδοσης, όπου συνυπογράφει ως παραλαβών. Ως εκ τούτου, ο εκπρόσωπος της οντότητας έλαβε γνώση και αυτό συνάγεται και από την εμπρόθεσμη κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

#### **Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. ... *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. ...».*

**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 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 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**, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ...».

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. 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**, 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 ελεγχομένου, 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 βάση 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 διαλαμβανομένων 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**, 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**, 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**, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., με αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο πατατών, φρέσκων ή απλής ψύξης τα εξής:

➤ Από την έναρξη της λειτουργίας της εμπλέκεται σε κύκλωμα απάτης - υπεξαίρεσης φόρων, και είναι ουσιαστικά εικονική, λειτουργώντας για λογαριασμό υποκρυπτόμενων προσώπων. Η σύστασή πραγματοποιήθηκε για αποκόμιση κερδών στα αφανή μέλη της από την μη απόδοση φόρων, μέσω ανακριβούς υποβολής ή της μη υποβολής δηλώσεων αλλά και μέσω της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

➤ Η επιλογή των εμφανών εταίρων και διαχειριστών/αχυρανθρώπων, αρχικώς έγινε με τον ....., κάτοικο Βουλγαρίας, ο οποίος ποτέ δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 κατά τα οποία ήταν ο μοναδικός εταίρος στην «.....», ως όφειλε, και η διεύθυνση της κατοικίας του επί της οδού ..... στον Εύοσμο Θεσσαλονίκης δεν επιβεβαιώνεται από κανένα φορολογικό έγγραφο και δηλώθηκε επειδή έπρεπε να δηλωθεί μία διεύθυνση. Στη συνέχεια, για τη συμμετοχή στην εταιρία έγινε επιλογή από ανέργους ή έχοντες ανάγκη εισοδήματος. Ο δεύτερος σε χρονική σειρά εταίρος της εταιρείας ....., μόνιμος κάτοικος Κομοτηνής, σε τηλεφωνική επικοινωνία που είχε με υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, ανέφερε ότι η επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ, ότι κατά την έναρξη τον πλησίασε κάποιος ....., αυτός στην πορεία κατάλαβε ότι κάτι δεν πάει καλά με την όλη εταιρεία και αποχώρησε και ότι θεωρεί ότι τώρα έχει κλείσει. Υπήρξαν συχνές μεταβιβάσεις των εταιρικών μεριδίων, μεταξύ εταίρων με διαφορετικούς τόπους κατοικίας εκτός του νομού Σερρών (Σαντάσκι Βουλγαρίας-Εύοσμο Θεσσαλονίκης, Κομοτηνή) και ο ....., λογιστής Θεσσαλονίκης, ήταν αυτός που εκπροσώπησε την εταιρεία στις συναλλαγές της, έχοντας πάντοτε πληρεξούσιο από τον εκάστοτε εταίρο. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. .... έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προς την διεύθυνση Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. δεν υφίσταται οικονομική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του ..... (Α.Φ.Μ. ....), τωρινού διαχειριστή και νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «.....», και η χρήση του Α.Φ.Μ. της ατομικής επιχείρησης έχει ανασταλεί για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι ο ..... (Α.Φ.Μ. ....) είναι φορολογούμενος αγνώστου διαμονής. Κανέναν από τους φερόμενους ως διαχειριστές δεν γνώριζαν οι συναλλασσόμενοι με την «.....» όπως προέκυψε από την έρευνα της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

➤ Η «.....» δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν διέθετε Η/Υ και το αναγκαίο λογισμικό για να υποστηρίξει τον όγκο των εργασιών που φέρεται να πραγματοποιήσει.

➤ Τις τρεις φορές που μετέβη η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ στην έδρα της επιχείρησης στο ..... δεν εντόπισε πουθενά στο οικόπεδο και στο κτίσμα διακριτικά, ταμπέλες κτ.λ. της εταιρείας «.....» ενώ η επιχείρηση δεν λειτουργούσε, ήταν κλειδωμένη η κύρια είσοδος και δεν υπήρχε προσωπικό, ούτε κάποιος υπεύθυνος κατά τον χρόνο της αυτοψίας. Την ίδια ακριβώς εικόνα αντίκρισε και ο δικαστικός επιμελητής Σερρών, ....., στην έδρα της την ..... όταν και θυροκόλλησε το εξώδικο για τον λογιστή της ..... – Α.Τ.:....., ΑΦΜ:.....

➤ Κατά την αυτοψία υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας στο υποκατάστημά της στην περιοχή ..... - Φλώρινας διαπιστώθηκε ότι στο αγροτεμάχιο το μόνο που υπήρχε ήταν ένα μικρό προκατασκευασμένο κτίσμα το οποίο κατά τους θερινούς μήνες χρησιμοποιούταν σαν γραφείο. Δεν υπήρχαν αποθήκες ούτε γεφυροπλάστιγγα ούτε προσωπικό ούτε κάποιος υπεύθυνος.

➤ Στα μεταφορικά έγγραφα δεν αναγράφεται ως προμηθεύτρια επιχείρηση η «.....» που εξέδωσε τα επίμαχα ΤΔΑ. Η παράδοση των εμπορευμάτων φέρεται από τα μεταφορικά έγγραφα να έχει γίνει στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ενώ ως πελάτες στα ανωτέρω μεταφορικά έγγραφα αναφέρονται βουλγαρικές επιχειρήσεις, χωρίς να υπάρχουν στοιχεία για τη σχέση της «.....» με αυτές.

➤ Η εμπλοκή του ..... ως υποκρυπτόμενου στις συναλλαγές της «.....» προκύπτει από όλα τα πληροφοριακά έγγραφα που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ από άλλες Δ.Ο.Υ. βάσει

υπομνημάτων, υπεύθυνων δηλώσεων και λοιπών εγγράφων που υπέβαλαν σε αυτές εκπρόσωποι συναλλασσόμενων επιχειρήσεων με την «.....» αλλά και από τα υπ' αριθ. πρωτ. .... (α) & (β) /..... υπομνήματα τα οποία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης η ....., ο οποίος είναι και αυτός που εκδίδει και εισπράττει τα τιμολόγια που εκδόθηκαν για λογαριασμό της «.....».

➤ Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών δηλώνεται ως καθαρή αξία εσόδων το ποσό των 1.415.947,51 €, ενώ ως καθαρή αξία εξόδων το ποσό των 1.250.862,14 € εκ των οποίων ποσό 1.178.750,36 € αφορά συναλλαγές με τον ..... με ΑΦΜ ....., ο οποίος δεν έχει οικονομική δραστηριότητα.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ .....

Α/Α	ΠΑΡ/ΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΕΙΔΟΣ
1	TIM	.....	02/09/2016	28.257,20	6.781,68	35.038,68	ΖΑΧΑΡΗ
2	TIM	.....	02/09/2016	13.860,00	3.326,40	17.186,40	ΖΑΧΑΡΗ
3	Π.Τ.	.....	15/09/2016	-7.689,60	-1.845,00	-9.535,10	ΛΑΘΟΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΖΑΧΑΡΗΣ TIM Α65
4	TIM	.....	15/09/2016	15.270,00	3.664,80	18.934,80	ΖΑΧΑΡΗ
5	TIM-ΔΑ	.....	20/09/2016	12.030,00	2.887,20	14.917,20	ΖΑΧΑΡΗ
6	TIM-ΔΑ	.....	29/09/2016	372,24	89,33	461,57	ΣΑΛΤΣΑ ΝΤΟΜΑΤΑΣ
7	TIM-ΔΑ	.....	19/10/2016	13.820,00	3.316,80	17.136,80	ΖΑΧΑΡΗ
8	TIM-ΔΑ	.....	19/10/2016	14.080,00	3.379,20	17.459,20	ΖΑΧΑΡΗ
9	TIM-ΔΑ	.....	24/10/2016	372,24	89,33	461,57	ΣΑΛΤΣΑ ΝΤΟΜΑΤΑΣ
10	TIM-ΔΑ	.....	27/10/2016	13.860,00	3.326,40	17.186,40	ΖΑΧΑΡΗ
11	TIM-ΔΑ	.....	31/10/2016	372,24	89,33	461,57	ΣΑΛΤΣΑ ΝΤΟΜΑΤΑΣ
12	TIM-ΔΑ	.....	07/11/2016	14.944,00	3.586,56	18.530,56	ΖΑΧΑΡΗ
13	TIM-ΔΑ	.....	11/11/2016	14.228,00	3.414,72	17.642,72	ΖΑΧΑΡΗ
14	TIM-ΔΑ	.....	17/11/2016	14.020,00	3.364,80	17.384,80	ΖΑΧΑΡΗ
15	TIM-ΔΑ	.....	22/11/2016	14.020,00	3.364,80	17.384,80	ΖΑΧΑΡΗ
			<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>161.816,32</b>	<b>38.836,35</b>	<b>200.651,97</b>	

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. 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**, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι με τον ..... του ..... και την γραμματέα του ..... του ..... είχανε μια εκτενή αλληλογραφία μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (συνημμένα αρχεία), όπου λαμβάνανε εντολές πως και τι ζάχαρη να συσκευάσουνε και τις ποσότητες που χρειαζόντουσαν, ώστε να τις τιμολογήσουν, από την εταιρία

«.....» που διαχειριζόταν, χωρίς ωστόσο να υπάρχουν έγγραφα για την σχέση των δύο αυτών ατόμων με την «.....» ώστε να θεωρηθεί ότι την εκπροσωπούν.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε αντίγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail) που είχε με την εταιρεία «.....» (e-mail: .....) και όχι με την «.....». Περαιτέρω τα προσκομισθέντα φορτωτικά έγγραφα αναφέρουν την εταιρεία «.....», VAT BG ....., ..... BULGARIA ως πελάτη και ως τόπο παράδοσης την έδρα της προσφεύγουσας (στον ..... Ημαθίας), ενώ ως προμηθεύτρια εμφανίζεται η «.....», VAT IT ....., ..... ITALY .....

Επίσης, συνυποβλήθηκαν αντίγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας με έτερους λογαριασμούς ..... (.....), ..... (.....), με αναγραφόμενα στοιχεία διεύθυνσης «....., Ν. Λαχαναγορά, Θεσσαλονίκη, Τ.Κ. ....» και ..... (.....). Επισημαίνεται ότι η «.....», VAT BG ..... έχει έδρα στη διεύθυνση ....., BULGARIA.

Περαιτέρω, με τα από ..... και ..... ηλεκτρονικά συμπληρωματικά υπόμνηματά της η προσφεύγουσα συνυπέβαλε καρτέλες αγορών των συγκεκριμένων ειδών (ζάχαρης – σάλτσας ντομάτας) που προμηθεύτηκε από την «.....». Ωστόσο, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι η «.....» δεν ήταν ο μοναδικός προμηθευτής των υπό κρίση ειδών (ζάχαρης – σάλτσας ντομάτας) της προσφεύγουσας, ώστε να μπορεί να συναχθεί, ότι, εφόσον εμφανίζει πωλήσεις προϊόντων με πρώτη ύλη τη ζάχαρη – σάλτσα ντομάτας, οι συναλλαγές με την «.....» ήταν πραγματικές.

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ με το από ..... πόρισμα ελέγχου της σε αναπέμπουσα υπόθεση για συμπληρωματικό έλεγχο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας, αναφέρει ότι τα συμπληρωματικά στοιχεία δεν τροποποιούν τα συμπεράσματά της.

**Επειδή**, από τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αλλά και τα συμπληρωματικά υπομνήματα δεν επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών και καλής πίστης της, ακόμη και στην περίπτωση που τα φορολογικά στοιχεία κρινόντουσαν ως εικονικά ως προς το πρόσωπο, ώστε να μπορούν τα εν λόγω τιμολόγια να εκπέσουν τόσο στη φορολογία του εισοδήματος όσο και στον Φ.Π.Α..

**Επειδή**, αναφορικά με τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας ότι η Δ.Ο.Υ. Βεροίας προέβη στην κατάσχεση των επίδικων τιμολογίων την ..... ώρα 12:00 ενώ είχε ήδη συντάξει τις εκθέσεις προσωρινού ελέγχου με συνέπεια τη μη διενέργεια ουσιαστικού και επαρκούς ελέγχου επισημαίνεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία προσκομίσθηκαν και ήταν στη διάθεση του ελέγχου ήδη από το έτος 2019, όταν ξεκίνησε η έρευνα της υπόθεσης, κατόπιν εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ για διασταυρωτικό έλεγχο. Μετά την επεξεργασία όλων των στοιχείων, συντάχθηκε το σημείωμα διαπιστώσεων (βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.) μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, και κρίθηκε απαραίτητο να γίνει κατάσχεση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ώστε τα πρωτότυπα στοιχεία να παραμείνουν στην ελεγκτική αρχή και μετά την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, προς

διασφάλιση της αποδεικτικής ισχύος αυτών. Η έκθεση κατάσχεσης καθώς και τα αντίγραφα των τιμολογίων κοινοποιήθηκαν μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα ελέγχου στην προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών με την «.....» και ανατιολόγητων πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ...»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1061/2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 . Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 , ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ... 6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, ...»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με το τιμολόγιο με αριθμό ..... καθαρής αξίας 538,54 € εκδόσεως της εταιρίας «.....» και η ίδια η προσφεύγουσα παραδέχεται ότι η εξόφληση έγινε με μετρητά, συνεπώς ορθώς καταλογίστηκε λογιστική διαφορά βάσει του άρθρου 23β του ν. 4172/2013. Το ίδιο ισχύει και για τα τιμολόγια με αριθ. .... καθαρής αξίας 1.895,16 € και ..... καθαρής αξίας 1.508,11 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..... Περαιτέρω και για τις δαπάνες μισθοδοσίας του έτους 2017 η προσφεύγουσα αναφέρει ότι πληρώθηκαν με μετρητά, συνεπώς ορθώς καταλογίστηκε λογιστική διαφορά βάσει του άρθρου 23ιδ του ν. 4172/2013, διάταξη η οποία ισχύει από το έτος 2017. Επιπροσθέτως, όσον αφορά την εξόφληση των τριών τιμολογίων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικής αξίας 5.260,66 € της εταιρείας

«.....» και τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι καταθέσεις έγιναν σε τραπεζικό κατάστημα της αλλοδαπής, αυτός δεν αποδεικνύεται καθόσον δεν προσκομίστηκαν σχετικά δικαιολογητικά στην υπηρεσία μας, κατά συνέπεια ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας την καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων (άνω των 500,00 € εκάστου) λόγω εξόφλησης αυτών με μετρητά.

Αντίθετα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η μη έκπτωση των προσωπικών δαπανών στα έτη 2016 (καθαρής αξίας 925,78 €) και 2017 (καθαρής αξίας 1.304,56 €) από τα ακαθάριστα έσοδα (στη φορολογία εισοδήματος) έχει βασιμότητα καθόσον η φορολογική αρχή δεν αναφέρει τι αφορούν οι εν λόγω δαπάνες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετων και ανατιολόγητων λογιστικών διαφορών γίνεται εν μέρει αποδεκτός σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Επισημαίνεται ότι για τις παραβάσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και τα οικεία πρόστιμα η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....../..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ..... και ειδικότερα

την επικύρωση της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και

την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016**

Πρόστιμο	1.100,00€
----------	-----------

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017**

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Φορολογητέα κέρδη	65.760,81€	64.835,03€
Διαφορά φόρου	19.070,63€	18.802,16€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	9.535,31€	9.401,08€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>	<b>28.605,94€</b>	<b>28.203,24€</b>

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Ζημία χρήσης	23.274,29€	24.578,85€

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

Διαφορά φόρου	22.712,39€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	11.356,19€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>34.068,58€</b>
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	16.684,79€

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017**

Διαφορά φόρου	16.778,59€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.	8.389,29€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>25.167,88€</b>

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

**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.