



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1031

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. 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 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 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου 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 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2022, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου 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 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. 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 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας 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. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εκπόνησης μελετών σκοπιμότητας τεχνικών έργων πρόστιμο

2.500,00 €, λόγω χρησιμοποίησης μη αποδεκτής μεθόδου αποτίμησης, ήτοι της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» και καταλογισμού της παράβασης της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 62.160,07 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 31.080,04 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 93.240,11 €, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της i) της καθαρής αξίας 289.041,92 € τριακοσίων εβδομήντα τεσσάρων (374) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., ii) ποσού 3.261,29 € μη εκπιπτόμενων δαπανών λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο βάσει του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 και β) μη αναγνωρισθείσας στο κόστος πωληθέντων αξίας απογραφής λήξης ύψους 30.090,81 €, λόγω χρησιμοποίησης της προαναφερθείσας μη αποδεκτής μεθόδου αποτίμησης, ήτοι διαφορών που διαμόρφωσαν τα αποτελέσματά της σε φορολογητέα κέρδη ποσού 214.345,08 € βάσει ελέγχου, από ζημία 47.867,32 € βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 47.375,08 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 23.687,69 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 71.063,07 €, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της i) της καθαρής αξίας 167.243,73 € ογδόντα έξι (86) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., ii) ποσού 3.370,58 € μη εκπιπόμενης δαπάνης λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο βάσει του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013, iii) ποσού 1.055,36 € μη εκπιπόμενων φόρων, iv) αρνητικού κόστους πωληθέντων ύψους 10.071,30 € λόγω χρησιμοποίησης της προαναφερθείσας μη αποδεκτής μεθόδου αποτίμησης καθώς και β) μη αναγνώρισης ζημίας παρελθουσών χρήσεων ποσού 47.867,32 €, ήτοι διαφορών που διαμόρφωσαν τα αποτελέσματά της σε φορολογητέα κέρδη ποσού 163.363,38 € βάσει ελέγχου, από ζημιά ποσού 46.102,51 € βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 5.503,16 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 63.866,33 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 31.933,17 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 95.799,50 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 46.073,87 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 23.036,95 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 69.110,82 €, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, β) καταχώρισης του υπ' αριθ. τιμολογίου εκδόσεως, ΑΦΜ με εσφαλμένο φόρο εισροών κατά 383,25 €, γ) μη αναγνώρισης δαπανών άρθρου 30 παρ. 4 περ. δ' ποσού Φ.Π.Α. 48,96 € και δ) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 5.503,16 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις της Διοίκησης, βρίθουν αοριστίας και στερούνται της απαραίτητης νόμιμης αιτιολογίας, ενώ έχει αντιστραφεί παράνομα το βάρος απόδειξης από την καθού φορολογική αρχή η οποία στήριξε τον έλεγχό της αποκλειστικά και μόνο στην φορολογική αταξία του εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων τα οποία έκρινε μερικώς εικονικά. Ο βασικός ισχυρισμός της Φορολογικής Αρχής στηρίζεται στο γεγονός ότι οι εταιρείες «.....» (ΑΦΜ) και «.....» (ΑΦΜ) είχαν λάβει εικονικά τιμολόγια από τον δικό τους προμηθευτή. Η «.....» (ΑΦΜ) για την χρήση 2016 έλαβε 2.976 εικονικά τιμολόγια ύψους 1.174.966,62 ευρώ και η φορολογική αρχή θεωρεί αυθαίρετα ότι θα μπορούσε να εκδώσει τιμολόγια πώλησης αναλώσιμων υλικών καθαρής αξίας έως 265.385,26 ευρώ, διότι τόσες (θεωρεί ότι) ήταν οι πραγματικές αγορές της. Η «.....» (ΑΦΜ) για την χρήση 2017 έλαβε 1.573 εικονικά τιμολόγια ύψους 794.790,00 ευρώ, και η φορολογική αρχή θεωρεί αυθαίρετα ότι θα μπορούσε να εκδώσει τιμολόγια πώλησης αναλώσιμων υλικών καθαρής αξίας έως 96.681,47 ευρώ, διότι τόσες (θεωρεί ότι) ήταν οι πραγματικές αγορές της. Λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω δεδομένα καθώς και το γεγονός ότι η ίδια η φορολογική αρχή έχει κρίνει ότι οι συναλλαγές με τις εν λόγω δύο εταιρείες ήταν μερικώς και όχι ολικώς ανύπαρκτες, τότε μέρος των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τις ανωτέρω εταιρίες είναι έγκυρες και πραγματικές. Ο ίδιος ο έλεγχος αναγνώρισε ότι οι εν λόγω δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα της επιχείρησης καθώς για το έτος 2017 αναγνώρισε ότι τα τιμολόγια αγοράς από την εταιρεία «.....» ύψους 3.987,15 ευρώ πλέον ΦΠΑ που είχε λάβει η προσφεύγουσα αποτελούσαν όντως πραγματικές και παραγωγικές δαπάνες της και η ως άνω εταιρεία είχε την δυνατότητα να τα εκδώσει. Εφόσον λοιπόν αναγνωρίζεται μερική εικονικότητα στις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις ανωτέρω δύο αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, θα πρέπει τουλάχιστον να

προσδιοριστεί το ύψος της μερικής αυτής εικονικότητας σύμφωνα με τα ανωτέρω και παράλληλα να αναγνωρισθεί το ως άνω περιγραφόμενο έγκυρο μέρος των εν λόγω συναλλαγών, ώστε τελικώς να εκπέσει αυτό ως δαπάνη της προσφεύγουσας από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθώς ουδέν άλλο ισχυρισμό προβάλλει ο έλεγχος για να χαρακτηρίσει τις συναλλαγές τους ως μερικώς εικονικές, πλην του ισχυρισμού της μη δυνατότητας έκδοσης τιμολογίων από τις δύο αυτές αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμά του αυτό μετά από την καθόλα εσφαλμένη κρίση του αναφορικά με την φυσική απογραφή των προϊόντων που είχε η προσφεύγουσα στην αποθήκη της, την οποία έκρινε εσφαλμένη μεν αναφορικά με την υπολογισθείσα αποτίμηση των υλικών, ωστόσο αγνόησε πλήρως και παρέλειψε να λάβει υπόψιν του την αδιαμφισβήτητη ποσότητα αυτών των υλικών. Ο έλεγχος θα έπρεπε να κρίνει τις εν λόγω συναλλαγές με τις αντισυμβαλλόμενες όχι μόνον από την σκοπιά της φορολογικής κατάστασής τους, η οποία είναι καθόλα εκτός της σφαίρας της δικής τους επιρροής, γνώσης και ευθύνης, αλλά σε συνδυασμό και με την δραστηριότητά τους και την αντίστοιχη παραγωγή έργου κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα. Διότι, ο έλεγχος κρίνει απολύτως αυθαίρετα ότι δήθεν υπήρξε μερική εικονικότητα στις υπό κρίση συναλλαγές ενώ προκύπτει ξεκάθαρα ότι οι παραγγελίες από τις ως άνω δύο αντισυμβαλλόμενες εταιρείες αφορούν έργα που πράγματι κατασκευάστηκαν ή επρόκειτο να κατασκευαστούν. Η δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι η κατασκευή έργων, δημοσίων και ιδιωτικών. Όλα τα έργα που είχε προς εκτέλεση την περίοδο εκείνη και αυτά που μεταγενέστερα είχε αναλάβει να εκτελέσει, εκτελέστηκαν στο σύνολό τους με αναλώσιμα υλικά που προμηθεύτηκε από τις εν λόγω δύο εταιρείες. Ουδέν άλλο αποδεικτικό στοιχείο αναφέρει ο έλεγχος, για το πώς βρήκε η προσφεύγουσα τα υλικά που εμπεριέχονται στα αμφισβητούμενα τιμολόγια, από άλλο προμηθευτή για να κατασκευάσει τα έργα αυτά, πολύ απλά διότι δεν υπάρχει τέτοια σύμπτωση υλικών με τους άλλους προμηθευτές. Εφόσον λοιπόν πράγματι έγιναν οι κατασκευές, στις οποίες και αδιαμφισβήτητα χρησιμοποιήθηκαν συγκεκριμένα αναλώσιμα υλικά που προμηθεύτηκε από τις εν λόγω αντισυμβαλλόμενες εταιρείες και εφόσον δεν διαπιστώθηκε ότι έλαβε τα υλικά από άλλο προμηθευτή, αποδεικνύεται πλήρως ότι αγόρασε και χρησιμοποίησε το σύνολο των υλικών που εμπεριέχονται στα αμφισβητούμενα από την φορολογική αρχή τιμολόγια αγοράς, και ότι τα τιμολόγια αυτά αφορούν έγκυρες, πραγματικές και καθόλα νόμιμες φορολογικά συναλλαγές, οι οποίες και θα πρέπει να αναγνωριστούν στο σύνολό τους ως εκπεστέες δαπάνες.

2) Αναφορικά με την επιβολή προστίμου για την κατά τον έλεγχο εσφαλμένη σύνταξη απογραφής, σε ουδέν σφάλμα υπέπεσε η προσφεύγουσα, αλλά εν προκειμένω η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη καθώς αφορά μόνον την αποτίμηση της αξίας των υλικών και όχι την ποσότητα αυτών η οποία προέκυψε από την φυσική απογραφή και είναι αδιαμφισβήτητη. Ο ίδιος ο έλεγχος εξ άλλου απολύτως αντιφατικά αναφέρει ότι δεν γίνεται να λάβει υπόψιν του τα στοιχεία κλειστής αποθήκης ένεκα του είδους των εργασιών της προσφεύγουσας, επομένως εσφαλμένα

επιβλήθηκε με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη πράξη πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του αρ. 54 του Ν. 4174/2013 και θα πρέπει αυτό να εξαφανιστεί στο σύνολό του.

3) Η Φορολογική Διοίκηση έχει παραβιάσει τόσο την αρχή της αναλογικότητας, όσο και της χρηστής Διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του Διοικούμενου.

4) Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία από τις ως άνω εταιρείες είναι εικονικά, η εικονικότητα αυτή δεν ανάγεται στην συναλλαγή όπως ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε αλλά στο πρόσωπο του εκδότη, διότι η προσφεύγουσα έλαβε το σύνολο των αναγραφόμενων στα υπό κρίση τιμολόγια υλικών που πωλήθηκαν και τα χρησιμοποίησε αποδεδειγμένα για την κατασκευή δημοσίων έργων και επομένως σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων. Οι προσαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν στο σύνολό τους, άλλως να τροποποιηθούν προσηκόντως, ώστε να αναγνωριστούν ως πραγματικές και εκπεστές δαπάνες, τουλάχιστον κατά το ποσό των τιμολογίων που εξοφλήθηκε ολοσχερώς, εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2016 και 2017, προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, γεγονός που εξάλλου συνάδει και με την κρίση του ελέγχου ότι η εικονικότητα των συναλλαγών ήταν μερικώς και όχι ολικώς εικονική. 1) Κατά το έτος 2016, για την εταιρεία «.....» (ΑΦΜ), εξοφλήθηκε συνολικά ποσό 221.563,59 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ), είτε με μετρητά για τιμολόγια κάτω των 500 ευρώ 152.299,90 ευρώ), είτε με επιταγές είτε με εμβάσματα μέσω τραπεζικών λογαριασμών για τιμολόγια άνω των 500 ευρώ (69.263,69 ευρώ). 2) Κατά το έτος 2017 για την εταιρεία «.....» (ΑΦΜ), εξοφλήθηκε συνολικά ποσό 134.235,88 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ), είτε με μετρητά για τιμολόγια κάτω των 500 ευρώ (7.880,69 ευρώ), είτε με επιταγές είτε με εμβάσματα μέσω τραπεζικών λογαριασμών για τιμολόγια άνω των 500 ευρώ (126.455,19 ευρώ). Θα πρέπει λοιπόν για αμφότερα έτη να εκπέσει συνολικά ποσό ύψους 355.799,47 ευρώ ως παραγωγική δαπάνη, που ο έλεγχος αποδέχεται ότι αδιαμφισβήτητα πραγματοποιήθηκε με την αντίστοιχη εξόφληση των τιμολογίων αγοράς που εκδόθηκαν από τις δύο αυτές αντισυμβαλλόμενες εταιρείες.

5) Με το συμπληρωματικό υπόμνημά της η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο έλεγχος δεν ζήτησε τους λογαριασμούς-πιστοποιήσεις των δημοσίων έργων, οι οποίοι εκδίδονται από την αναθέτουσα των έργων αρχή σε τακτά χρονικά διαστήματα παραλαμβάνοντας τις εκτελεσθείσες εργασίες. Βάσει αυτών θα μπορούσε να έχει άποψη σχετικά με το είδος και την ποσότητα των εργασιών και των υλικών που απαιτούνται και να συγκρίνει αν για την ίδια περίοδο έγιναν αγορές τέτοιων υλικών και από άλλους προμηθευτές ή μόνο από τις εν λόγω εταιρείες. Περαιτέρω προσκομίζει δικαιολογητικά πληρωμών των δύο εταιρειών και αναλύει τα εκτελεσθέντα έργα (βελτίωση δασικού αντιπυρικού δρόμου β' κατηγορίας Δρυμώνα-Περιστερά, διευθέτηση χειμάρου Απολλωνίας – Μελλισουργού υδρολογικού συγκροτήματος λεκανών λιμνών Λαγκαδά Βόλβης, λιμενίσκος μικρών σκαφών Συκιάς, κατασκευή τεχνητού υφάλου στην περιοχή Λιτοχώρου Ν. Πιερίας) αναφορικά με τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα τιμολόγια

που λήφθηκαν από άλλους προμηθευτές για το ίδιο έργο και έτσι διαπιστώνεται η αξιοποίηση των υλικών.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. ...»

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 7 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος: α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται. β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται. γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.»

Επειδή, με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή, με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίζεται ότι: «... ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η') 1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). ... Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1026/2018 διευκρινίζεται ότι: «... Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. ...»

Επειδή, με την Ε. 2028/2023 διευκρινίζεται ότι: «... 8.2. Ενδεικτικές περιπτώσεις μη επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ: 8.2.1. Όταν το πρόσωπο ή η οντότητα

δεν τηρεί τα «λοιπά λογιστικά αρχεία», που αναφέρονται στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου). Διευκρινίζεται ότι η παράβαση περιλαμβάνεται στην έννοια της μη τήρησης βιβλίων στο κεφάλαιο IV της ΠΟΛ.1026/2018. 8.2.2. Στην περίπτωση τήρησης κατώτερου από το οριζόμενο με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 λογιστικού συστήματος από τον υπόχρεο. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου), όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1026/2018. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από την αναλυτική επισκόπηση όλων των τιμολογίων αγοράς μηνός Δεκεμβρίου 2016 και μηνός Δεκεμβρίου 2017 διαπιστώθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι η προσφεύγουσα, αν και είχε λάβει τιμολόγια αγοράς με ημερομηνίες 29/12, 30/12 και 31/12 και στα δύο έτη για τα ίδια είδη, με τον ίδιο κωδικό εμπορεύματος όπως αποτυπώνονται στο βιβλίο απογραφής, αντ' αυτού οι ποσότητες που ελήφθησαν υπόψη για την σύνταξη της απογραφής και την αποτίμηση των αποθεμάτων προέρχονταν από τιμολόγια αγοράς με προγενέστερη ημερομηνία, ήτοι ότι χρησιμοποιήθηκε η μη αποδεκτή μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων «Τελευταίο εισαχθέν – πρώτο εξαχθέν LIFO».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι δεν γίνεται να λάβει υπόψιν της τα δεδομένα της απογραφής δεν είναι αντιφατικός καθόσον η προσφεύγουσα δεν χρησιμοποίησε αποδεκτή μέθοδο κόστους κτήσης αποθέματος σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή μη λαμβάνοντας υπόψιν της τα δεδομένα της απογραφής λήξης της προσφεύγουσας στα αποτελέσματά της, την ωφέλησε στο κόστος πωληθέντων κατά 30.090,81 € το έτος 2016 και κατά 10.071,30 € το έτος 2017.

Βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν τήρησε ορθά τα «λοιπά λογιστικά αρχεία» του άρθρου 4 του ν. 4308/2014. Η μη ορθή τήρηση, δηλαδή η μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του νόμου των Ε.Λ.Π., δεν ισοδυναμεί με μη τήρηση, αλλά αφού για την κρινόμενη και μόνο υπόθεση δεν λαμβάνονται υπόψη από την ελεγκτική αρχή τα δεδομένα της απογραφής στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο της μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του.

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

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 πεποιθήσεως 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 σε βάρος της προσφεύγουσας το πρόστιμο που προβλέπεται από το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. βάσει των οικείων διατάξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 διορθωτικής οποιοδήποτε 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, όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι:

«οι εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. ... Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣΤΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣΤΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., 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.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, 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, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., κατά το φορολογικό έτος 2016, τριακόσια εβδομήντα τέσσερα (374) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 289.041,92 € πλέον Φ.Π.Α. 69.369,49 €.

Η εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων ερείδεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όπως αυτές αποτυπώνονται στην με ημερομηνία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της εν λόγω ελεγκτικής αρχής για την ανωτέρω εταιρία. Συγκεκριμένα από την μελέτη των καταστάσεων ΜΥΦ που κατέθεσαν οι αντισυμβαλλόμενοι της εκδότριας επιχείρησης, διαπιστώθηκε πως ο «.....» εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....» δύο χιλιάδες εννιακόσια εβδομήντα έξι (2.976) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.174.966,62 ευρώ για το έτος 2016 και χίλια εβδομήντα οχτώ (1.078) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 406.577,51 ευρώ για το έτος 2017. Όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε σε βάρος του «.....» από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η παραπάνω επιχείρηση ήταν μια ανύπαρκτη επιχείρηση, στερούνταν έδρας το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές και γενικά δε βρέθηκε κανένα στοιχείο πως λειτούργησε οποιαδήποτε στιγμή πραγματικά. Περαιτέρω, δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθ. και προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για να τεκμηριώσει το αληθές των συναλλαγών της με τον φερόμενο εκδότη «.....». Η συντριπτική πλειοψηφία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ήταν καθαρής αξίας κάτω των 500,00€ και έφεραν την ένδειξη μετρητοίς, πρακτική που συνηθίζεται σε εικονικές συναλλαγές. Εκδιδόνταν μεγάλο πλήθος παραστατικών, την ίδια ημερομηνία για ίδια προϊόντα, ίδιας αξίας, σε μικρές ποσότητες, τα οποία φέρεται να μεταφέρονταν με φορτηγά μεγάλου ωφέλιμου φορτίου που εκτελούσαν μεμονωμένα δρομολόγια από την έδρα της εκδότριας στην έδρα της λήπτριας επιχείρησης. Στα εκδοθέντα στοιχεία πώλησης, εμφανιζόταν να πραγματοποιούνται την ίδια μέρα πλήθος δρομολογίων (προς τις ίδιες επιχειρήσεις) με μεγάλου τύπου φορτηγά, τα οποία φορτώνονταν με μικρές ποσότητες προϊόντων, σε σχέση με το ωφέλιμο φορτίο τους. Σε όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν υπήρχαν υπογραφές εκδότη και παραλήπτη. Κατόπιν των προαναφερθέντων ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση «.....» για την χρήση 2016, έλαβε από τον «.....» δύο χιλιάδες εννιακόσια εβδομήντα έξι (2.976) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής αξίας 1.456.958,56€. Το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρει ότι από τον έλεγχο της καρτέλας προμηθευτή και τα βιβλία που έθεσε η προσφεύγουσα στη διάθεσή της διαπίστωσε ότι τριακόσια είκοσι τρία (323) φορολογικά στοιχεία συνολικής

καθαρής αξίας 122.822,95 € πλέον Φ.Π.Α. 29.476,95 €, ήτοι συνολικού ποσού 152.299,90 €, δεν υπερέβαιναν (έκαστο) τα 500,00 € (καθαρή αξία) και καταβλήθηκαν σε μετρητά. Τα υπόλοιπα πενήντα ένα (51) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 166.218,97 € πλέον Φ.Π.Α. 39.892,54 €, ήτοι συνολικού ποσού 206.111,51 €, εκδόθηκαν επί πιστώσει, εκ των οποίων πληρώθηκαν τα 69.263,69 € ή με απευθείας χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας, ή με επιταγές. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ποσό ύψους 136.847,82 € δεν έχει εξοφληθεί. Κατόπιν τούτων το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρία «.....», δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε προς την προσφεύγουσα καθόσον είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με το υπόλοιπο των αγορών της να ανέρχεται σε καθαρή αξία 265.385,26 € (με βάση μάλιστα νέα στοιχεία περί λήψης εικονικών τιμολογίων, όπως επισημαίνεται στις εκθέσεις ελέγχου, το εν λόγω ποσό περιορίζεται στο ποσό των 208.627,41 €). Σημειώνεται ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 η προσφεύγουσα έλαβε δεκαέξι (16) τιμολόγια αγορών συνολικής καθαρής αξίας 3.987,15 € πλέον Φ.Π.Α. από την ως άνω εταιρία για τα οποία η φορολογική αρχή δέχεται ότι η ως άνω εταιρία είχε τη δυνατότητα να τα εκδώσει προς την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., κατά το φορολογικό έτος 2017, ογδόντα έξι (86) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 167.243,73 € πλέον Φ.Π.Α. 40.138,50 €.

Η εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων ερείδεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όπως αυτές αποτυπώνονται στην με ημερομηνία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014, ν. 4174/2013 της εν λόγω ελεγκτικής αρχής για την ανωτέρω εταιρία. Συγκεκριμένα από την μελέτη των καταστάσεων ΜΥΦ που κατέθεσαν οι αντισυμβαλλόμενοι της εκδότριας επιχείρησης, διαπιστώθηκε πως ο εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....» χίλια πεντακόσια εβδομήντα τρία (1.573) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 794.790,28 ευρώ για το έτος 2017 και διακόσια ένα (201) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 142.534,94 ευρώ για το έτος 2018. Όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε σε βάρος του «.....» από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η παραπάνω επιχείρηση ήταν μια ανύπαρκτη επιχείρηση, στερούνταν έδρας το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές και γενικά δε βρέθηκε κανένα στοιχείο πως λειτούργησε οποιαδήποτε στιγμή πραγματικά. Δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθμ. και προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για να τεκμηριώσει το αληθές των συναλλαγών της με τον φερόμενο εκδότη «.....». Η συντριπτική πλειοψηφία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ήταν καθαρής αξίας κάτω των 500€ και έφεραν την ένδειξη μετρητοίς, πρακτική που συνηθίζεται σε εικονικές συναλλαγές. Εκδιδόταν μεγάλο πλήθος παραστατικών, την ίδια

ημερομηνία για ίδια προϊόντα, ίδιας αξίας, σε μικρές ποσότητες, τα οποία φέρεται να μεταφέρονταν με φορτηγά μεγάλου ωφέλιμου φορτίου που εκτελούσαν μεμονωμένα δρομολόγια από την έδρα της εκδότριας στην έδρα της λήπτριας επιχείρησης. Στα εκδοθέντα στοιχεία πώλησης, εμφανιζόταν να πραγματοποιούνται την ίδια μέρα πλήθος δρομολογίων (προς τις ίδιες επιχειρήσεις) με μεγάλου τύπου φορτηγά, τα οποία φορτώνονταν με μικρές ποσότητες προϊόντων, σε σχέση με το ωφέλιμο φορτίο τους. Σε όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν υπήρχαν υπογραφές εκδότη και παραλήπτη. Κατόπιν των προαναφερθέντων ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση «.....» για την χρήση 2017, έλαβε από τον χίλια πεντακόσια εβδομήντα τρία (1.573) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής αξίας 985.539,95€. Το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρει ότι από τον έλεγχο της καρτέλας προμηθευτή και τα βιβλία που έθεσε η προσφεύγουσα στη διάθεσή της διαπίστωσε ότι είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.355,40 € πλέον Φ.Π.Α. 1.525,29 €, ήτοι συνολικού ποσού 7.880,69 €, δεν υπερέβαιναν (έκαστο) τα 500,00 € (καθαρή αξία) και καταβλήθηκαν σε μετρητά. Τα υπόλοιπα εξήντα έξι (66) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 160.888,33 € πλέον Φ.Π.Α. 38.613,21 €, ήτοι συνολικού ποσού 199.501,54 €, εκδόθηκαν επί πιστώσει, εκ των οποίων πληρώθηκαν τα 126.455,19 € ή με απευθείας χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας, ή με επιταγές. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ποσό ύψους 73.046,35 € δεν έχει εξοφληθεί. Κατόπιν τούτων, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι η αντισυμβαλλόμενη «.....», δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε προς την προσφεύγουσα καθόσον είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με το υπόλοιπο των αγορών της να ανέρχεται σε καθαρή αξία 96.681,47 €.

Ακόμη, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επισημαίνεται ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να γνωρίζει τις ποσότητες και το είδος των υλικών – υλών που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση οποιουδήποτε έργου δεδομένου μάλιστα ότι α) η προσφεύγουσα δεν κατηγοριοποίησε τα υλικά τα οποία προμηθεύτηκε και που χρησιμοποιήθηκαν ανά έργο προσκομίζοντας οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο προς απόδειξη και β) τα αγορασθέντα από την προσφεύγουσα είδη δεν μεταπωλούνται στην αρχική τους μορφή (εμπορεύσιμο προϊόν) κι έτσι δεν είναι εύκολα μετρήσιμα από τον έλεγχο και ως εκ τούτου δεν δύναται να αποδειχτεί ότι παρόμοια υλικά δεν τα είχε προμηθευθεί η προσφεύγουσα από άλλες επιχειρήσεις. Τονίζεται ακόμη ότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα δικαιολογητικά έγγραφα και τις πιστοποιήσεις έργων που επικαλείται, συνεπώς δεν προκύπτει το στάδιο υλοποίησης των επίμαχων έργων.

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και η κρίση επί της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως των εταιριών «.....», Α.Φ.Μ. και «.....», ΑΦΜ εδράζονται αποκλειστικά στο πόρισμα

ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τις εκδότριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις και για την ακρίβεια στο πόρισμα ελέγχου της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την προμηθεύτρια αυτών ατομική επιχείρηση του «.....». Από την πλευρά της η προσφεύγουσα, λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, προσκόμισε στη φορολογική αρχή διάφορα έγγραφα προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές, που όμως δεν μετέβαλαν το πόρισμα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα κατέθεσε στην υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα συνυποβάλλοντας αποδεικτικά στοιχεία πληρωμών των τιμολογίων των δύο εταιρειών και αναλύοντας τα εκτελεσθέντα έργα (βελτίωση δασικού αντιπυρικού δρόμου β' κατηγορίας Δρυμώνα-Περιστερά, διευθέτηση χειμάρου Απολλωνίας – Μελλισουργού υδρολογικού συγκροτήματος λεκανών λιμνών Λαγκαδά Βόλβης, λιμενίσκος μικρών σκαφών Συκιάς, κατασκευή τεχνητού υφάλου στην περιοχή Λιτοχώρου Ν. Πιερίας) σε συνάρτηση με τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν αλλά και σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα τιμολόγια που έλαβε από άλλους προμηθευτές για το ίδιο έργο, υποστηρίζοντας ότι κατά αυτό τον τρόπο διαπιστώνεται η αξιοποίηση των υλικών.

Επειδή, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όφειλε βάσει των στοιχείων που διατέθηκαν από την προσφεύγουσα να εξετάσει ad hoc την πραγματοποίησή ή μη των συναλλαγών, ήτοι να μην περιοριστεί μόνο στο γενικό συμπέρασμα περί μερικής εικονικότητας των εκδοθέντων από τις εταιρίες «.....» και «.....», αλλά να διαπιστώσει την φερόμενη εικονικότητα των επίμαχων ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική εικόνα αγορών υλικών απ' όλους τους προμηθευτές, με βάση τα φορολογικά στοιχεία αγορών της προσφεύγουσας, τις επιμέρους κατηγορίες των υλικών που αποκτήθηκαν από τον καθέναν, τα εκτελεσθέντα έργα της προσφεύγουσας που πιστοποιήθηκαν εντός της ελεγχόμενης περιόδου (2016-2017) και τις αναλώσεις από τις επιμέρους κατηγορίες των υλικών που απαιτούσαν αυτά τα έργα. Αυτό ήταν απαραίτητο, πόσο μάλλον όταν καταλήγει στη διαπίστωση ότι α) η εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. είχε πραγματικές αγορές ύψους 208.627,41 €, και το ποσό των εκδοθέντων από αυτήν προς την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων που έχει εξοφληθεί ανέρχεται σε 221.563,59 € (δεν έχει εξοφληθεί ποσό 136.847,32 €) και β) η εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. είχε πραγματικές αγορές ύψους 96.681,47 € και το ποσό των εκδοθέντων από αυτήν προς την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων το οποίο έχει εξοφληθεί ανέρχεται σε 134.335,88 € (δεν έχει εξοφληθεί ποσό 73.046,35 €). Επιπροσθέτως το αν αγοράστηκαν αντίστοιχα υλικά από άλλες προμηθεύτριες επιχειρήσεις θα μπορούσε να διαπιστωθεί από την εξέταση των φορολογικών στοιχείων αγορών της προσφεύγουσας από τους λοιπούς αντισυμβαλλομένους. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, και κυρίως το γεγονός ότι δεν διατέθηκαν από την προσφεύγουσα έως και την έκδοση των οριστικών πράξεων πλήρη στοιχεία για τις αναλώσεις των υλικών ανά έργο, παρά τα συγκεκριμένα δεδομένα υποβλήθηκαν με υπόμνημα στο στάδιο της επανεξέτασης στις,

κρίνεται ότι ως προς το ζήτημα της εικονικότητας των υπό κρίση ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων η υπόθεση χρήζει επανελέγχου λόγω ελλειπούς αιτιολογίας, κατ' εφαρμογή των άρθρων 63 παρ. 6 και 36 παρ. 2γ του Κ.Φ.Δ.. Ευνόητο είναι, ότι στην περίπτωση που μέρος ή το σύνολο των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν κριθούν εικονικά, θα πρέπει να εξετασθεί η εκπεσιμότητα των μη εικονικών τιμολογίων στη φορολογία εισοδήματος, με βάση τα προβλεπόμενα στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, κατά συνέπεια οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν παρέχουν την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία στις προσβαλλόμενες πράξεις, αυτές πρέπει να ακυρωθούν, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας, ως προς το ζήτημα της εικονικότητας των ληφθέντων από τις εταιρίες «.....» και «.....» φορολογικών στοιχείων. Ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής υποχρεούται να διεξάγει εκ νέου τον έλεγχο της υπόθεσης, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ή οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κριθεί απαραίτητο, εντός του πλαισίου των διατάξεων των άρθρων 63 παρ. 6 και 36 παρ. 1, 2γ του Κ.Φ.Δ.. Στην περίπτωση αυτή οι λοιπές διαπιστώσεις ελέγχου, πλην της εικονικότητας και ως αποτέλεσμα της ακύρωσης των πράξεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., μπορούν να περιληφθούν στις νέες πράξεις, χωρίς νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. δ' του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1,2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου 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 του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Καλείται ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2022

| | |
|----------|-----------|
| Πρόστιμο | 2.500,00€ |
|----------|-----------|

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.