



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-05-2023

Αριθμός απόφασης: 849

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 02/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», με ΑΦΜ:, που ασκήθηκε από τους του με ΑΦΜ: και του με ΑΦΜ: με την ιδιότητά τους ατομικά και ως ομόρρυθμα μέλη της «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», κατά:

α) της υπ' αριθμ. /16-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και

β) της υπ' αριθμ. /16-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. /05-01-2023 υπόμνημα της προσφεύγουσας

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ. /02-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», με ΑΦΜ: και των ομορρύθμων εταίρων της, 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 με αριθμ. /16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κύριου φόρου ύψους 28.196,70€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 14.098,35€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 42.295,05€.
- Με την με αριθμ. /16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κύριου φόρου ύψους 16.447,87€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. 8.223,93€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 24.671,80€. Επιπλέον, δεν του αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ποσό ύψους 6.756,52€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 16-12-2022 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν 4308/2014), ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και ελέγχου εφαρμογής διατάξεων εισοδήματος (Ν 4172/2013) της ΔΟΥ Έδεσσας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../15-11-2022 εντολής ελέγχου του προϊστάμενου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτοκόλλου ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. /15.11.2022 ΕΞ 2022, πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) – ΚΦΔ (Ν.4987/2022) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία από το διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση του «..... του» με ΑΦΜ:, διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ αυτών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε στη χρήση 2016 διακόσια σαράντα έξι (246) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 ΚΦΔ, συνολικής καθαρής αξίας 97.229,99€, πλέον ΦΠΑ (23% και 24%) ύψους 23.204,39€, ήτοι συνολικής αξίας 120.434,38€.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη:

1)Πλημμελής αιτιολογία της αποδιδόμενης παράβασης-Μη σύννομος ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως εικονικών-Παράνομη μεταβολή του βάρους απόδειξης, το οποίο βαρύνει το Δημόσιο.

2)Η καλή πίστη συνιστά λόγο άρσης του καταλογισμού, καθόσον η πωλήτρια επιχείρηση δεν χαρακτηρίζεται ως συναλλακτικά ανύπαρκτη.

3)Ακυρότητα του ελέγχου λόγω έλλειψης του στοιχείου της ελεγκτικής αντικειμενικότητας και αξιολόγησης στοιχείων που αποκτήθηκαν παρά το νόμο και δεν αφορούν την 1^η εκ των προσφευγόντων. Ο έλεγχος, σε αντίθεση με τις διατάξεις που επιβάλλουν την αντικειμενικότητα των ελεγκτικών αρχών, υιοθέτησε την αντίληψη της συλλογικής-συναλλακτικής ευθύνης, υπό την έννοια ότι εμμέσως θεώρησε πως όλοι όσοι συναλλάχθηκαν με την επιχείρηση, ο οποίος με τη σειρά του φέρεται να είχε συνεργαστεί σε απροσδιόριστο χρόνο με τις επιχειρήσεις «..... ..», «..... ..» και «..... ..» ρέπουν προς τη διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και ως εκ τούτου τα ένδικα τιμολόγια δεν μπορεί παρά να είναι εικονικά.

4)Ακυρότητα ελέγχου διότι εδράζεται επί της από 15-11-2022 έκθεσης ελέγχου ΚΦΔ (σε βάρος της εκδότριας) του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία, άνευ εντολής ελέγχου κατά παράβαση της παραγράφου 7 της υπ' αριθμ. Α 1413/2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07-11-2019) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, επιχειρήθηκε παρά το νόμο διόρθωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, χωρίς την ύπαρξη νέων στοιχείων κατ'άρθρο 25 παρ.5 του Κώδικα- Η από 15-11-2022 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ & ΕΛΠ σε βάρος του είναι ανυπόστατη.

5) Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης (ΔΕΔ Αθηνών 947/2020)- Ασάφεια και αντιφατικότητα ως προς το είδος της εικονικότητας (351/2012 Μον. Πρωτ. Φλώρινας).

6) Μη διενέργεια ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντα.

7) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτέες, διότι κατά παράβαση των άρθρων 28 και 37 του Ν 4174/2013, δεν του συγκοινοποιήθηκαν (με την έννοια της επίδοσης και σύνταξης σχετικής έκθεσης) με αυτές τα αποσπάσματα από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου στο εισόδημα και στο ΦΠΑ και στην τήρηση του ΕΛΠ & ΚΦΔ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, που κανονικά θα έπρεπε να είχαν συνταχθεί για την αντισυμβαλλόμενη του επιχείρηση και που αφορούσαν στην μεταξύ τους συναλλαγή (αριθμ. 460/99 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ΠΟΛ 1232/1999)

8) Νόμω αβάσιμο του Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ του ελεγχόμενου σε σχέση με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

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

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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.*».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]*

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή 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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε 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 εκχώρησε 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 υπάρχουν ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικότεχνικής 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ 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, 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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14 η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του 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».

Επειδή, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 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 είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων)).

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «**Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας"** σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του

Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.....».

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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από 16.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν. 4172/2013), φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000) και ελληνικών λογιστικών προτύπων (ν. 4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ερειδόμενες στην από 15.11.2022 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) – ΚΦΔ (Ν.4987/2022) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ήταν στο φορολογικό έτος 2016 λήπτρια διακοσίων σαράντα έξι (246) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης « του», με ΑΦΜ:

Ενδεικτικά, για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων « του», με αντικείμενο χονδρικό εμπόριο ξυλείας, οικοδομικών υλικών και ειδών υγιεινής και ΑΦΜ: αναφέρονται τα εξής:

- 1) Ελέγχθηκαν τα προσκομισθέντα απλογραφικά βιβλία του έτους 2016 και διαπιστώθηκαν τα εξής:
 - Το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής ΝοΑ/02-07-2016 καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α 92,00€ καταχωρήθηκε διπλή φορά στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
 - Το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής ΝοΑ/15-07-2016 καταχωρήθηκε στα βιβλία του **ως ΤΔΑ 15-07-2022.**
 - Τα Τιμολόγια Δελτία Αποστολής από Νο/04-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο/04-07-2022 αξίας 380,00€ πλέον Φ.Π.Α.91,20€, Νο/05-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο Α04/05-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο Α05/06-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο Α06/06-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο Α07/07-07-2022 αξίας 380,00€ πλέον Φ.Π.Α.91,20€, Νο Α08/07-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο Α10/08-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο Α11/08-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, Νο Α12/09-07-2022 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α13/09-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α14/09-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α16/11-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α17/11-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α18/12-07-2016 αξίας 380,00€ πλέον Φ.Π.Α.91,20€, ΤΔΑ Α19/12-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α21/14-07-2016 αξίας 390,00€ πλέον Φ.Π.Α.93,60€, ΤΔΑ Α22/14-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α27/18-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α25/16-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α27/18-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α28/18-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον

Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α29/18-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€ ,ΤΔΑ Α31/19-07-2016 αξίας 390,00€ πλέον Φ.Π.Α.93,60€ ,ΤΔΑ Α32/19-07-2016 αξίας 390,00€ πλέον Φ.Π.Α.93,60€, ΤΔΑ Α33/20-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α35/20-07-2016 αξίας 390,00€ πλέον Φ.Π.Α.93,60€, ΤΔΑ Α36/21-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α37/21-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α38/21-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α40/22-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α41/22-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α42/23-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α43/23-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α44/23-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α45/25-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α46/25-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α48/25-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€, ΤΔΑ Α49/26-07-2016 αξίας 390,00€ πλέον Φ.Π.Α.93,60€, ΤΔΑ Α50/26-07-2016 αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α.96,00€ **δεν είναι καταχωρημένα στα βιβλία ενώ εκδόθηκαν και προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία.**

- Το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής Νο 454/01-08-2016 καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α 96,00€ 1 καταχωρήθηκε διπλή φορά στα βιβλία του
- Το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής Νο 562/10-09-2016 καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α 92,00€ **καταχωρήθηκε στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης στις 10/10/2016.**
- Το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής Νο 591/21-09-2016 καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α 92,00€ **δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία** της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- **Όλα τα ΤΔΑ με ημερομηνία 02/07/2016 έως και ημερομηνία 30/09/2016 καταχωρήθηκαν στα βιβλία με λανθασμένο Φ.Π.Α. 23% ενώ στα προσκομισθέντα στοιχεία αναγράφουν Φ.Π.Α.24%.**
- Το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής Νο Β 135/29-12-2016 καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α 92,00€ **δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία** της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Προσκομίστηκε μπλοκ με Νο από 601 έως 650 (αναγράφει στο εξώφυλλο του κεντρικό) το οποίο έχει λάθος στην αρίθμηση. Αναφέρεται ότι μετά το νούμερο 605 της 27/09/2016, αντί του σωστού 606 αρχίζει πάλι με αρίθμηση από 603 .Έτσι εκδόθηκαν και λανθασμένα προς τον λήπτη με Α.Φ.Μ..... ο οποίος τα προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Εν συνεχεία στα στελέχη του προαναφερόμενου ΤΔΑ διορθώνει την αρίθμηση με στυλό (το 603 το διορθώνει ως 606, το 604 ως 607.....έως το 632 το οποίο το διορθώνει έως 636.

2)Τα στοιχεία Β12/05-10-2016, Β15/06-10-2016, Β17/10-10-2016, Β20/12-10-2016, Β25/20-10-2016, Β27/21-10-2016, Β28/22-10-2016 ΔΕΝ προσκομίστηκαν από τον

3)Ως προς τον τρόπο πληρωμής, το σύνολο των στοιχείων έχουν την ένδειξη μετρητοίς .

4) Το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας που χρησιμοποιήθηκε στη χρήση 2016 ανήκει στην προσφεύγουσα και τέθηκε σε εκούσια ακινησία στις 11/11/2016. Παρ' όλα αυτά αναγράφεται ως μέσο για την μεταφορά –πώληση ξυλείας παλετών στα ΤΔΑ 629/15-11-2016, ΤΔΑ 631/17-11-2016, ΤΔΑ636/30-11-2016, ΤΔΑΒ98/13-12-2016, ΤΔΑΒ109/16-12-2016, ΤΔΑΒ120/20-12-2016, ΤΔΑΒ127/24-12-2016, ΤΔΑΒ131/27-12-2016.

5)Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία (εκτός από τα αναφερόμενα στις παραγράφους 4.3, 4.6 και 4.8 της παρούσας Εκθέσεως) συμπεριλήφθηκαν στις με αριθμ. /28-04-2016 (αρχική), /26-02-2020 (τροποποιητική), /31-10-2016 (αρχική), /26-02-2020 (τροποποιητική) /31-01-2017 (αρχική) και /26-02-2020 (τροποποιητική) Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. έτους 2016. Σημειώνεται ότι τα στοιχεία όπως προαναφέρθηκε είναι καταχωρημένα στα βιβλία (από 01/06/2016 μέχρι 30/09/2016) με Φ.Π.Α. 23% ενώ εκδόθηκαν με Φ.Π.Α. 24% και συμπεριλήφθηκαν στις προαναφερόμενες περιοδικές δηλώσεις με το ίδιο Φ.Π.Α.(ήτοι 24%) .

6)Κατόπιν ελέγχου των προσκομισθέντων βιβλίων και της Συγκεντρωτικής Εξόδων (Εγκεκριμένες εγγραφές) έτους 2016 διαπιστώθηκε ότι από τις συνολικές αγορές καθαρής αξίας 438.461,27€, αγορές καθαρής αξίας 353.400,00€ έγιναν από εκδότες εικονικών τιμολογίων -..... και (σύμφωνα με τις Εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2015 και του Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης). Επιπλέον αγορές καθαρής αξίας 72.881,00€ έγιναν από τον ο οποίος κρίθηκε ως εκδότης εικονικών σε παλαιότερη χρήση αλλά και στην χρήση 2016 δεν εμφανίζει αγορές, δεν υποβάλλει Περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και εμφανίζει μηδενική δήλωση Εισοδήματος.

Επειδή, αναφορικά με την προσφεύγουσα, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Έδεσσας, διαπίστωσε τα κάτωθι:

- Από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε πλήθος εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «..... του» με Α.Φ.Μ.:, η αξία καθενός εκ των οποίων ήταν έως 500,00€ και η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε μετρητοίς, γεγονός που δεν συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη. Επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα λάμβανε πολλά από τα εν λόγω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία την ίδια μέρα από τον εκδότη «..... του» με Α.Φ.Μ. Παρατηρείται επομένως επιμερισμός της αξίας των συναλλαγών σε πολλά φορολογικά στοιχεία την ίδια μέρα, προκειμένου η καθαρή αξία τους να είναι επιμελώς μικρότερη των 500,00€, ώστε να μην υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
- Το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ., που χρησιμοποιήθηκε στη χρήση 2016, ανήκει στην οντότητα «..... και ΣΙΑ Ο.Ε.» και τέθηκε σε εκούσια ακινησία στις 11/11/2016. Παρ' όλα αυτά αναγράφεται ως μέσο για την μεταφορά –πώληση ξυλείας παλετών στα ΤΔΑ 629/15-11-2016, ΤΔΑ 631/17-11-2016, ΤΔΑ 636/30-11-2016, ΤΔΑΒ98/13-12-2016, ΤΔΑΒ109/16-12-2016, ΤΔΑΒ120/20-12-2016, ΤΔΑΒ127/24-12-2016, ΤΔΑΒ131/27-12-2016.
- Σε όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται συγκεκριμένη διεύθυνση φόρτωσης αλλά η φράση «έδρα μου». Ωστόσο, σύμφωνα με την εφαρμογή του τμήματος Μητρώου του taxis, ο «..... του» με Α.Φ.Μ.: δηλώνει ως έδρα της επιχείρησής του τη Διεύθυνση της κατοικίας του, ήτοι 8 Τ.Κ.: Χαλκηδόνα, που όπως προκύπτει από την υπ αριθμ. /2017 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, πρόκειται για οικία επιφάνειας 75 τ.μ., γεγονός που αποδεικνύει ότι η προσφεύγουσα δεν θα μπορούσε να φορτώσει και να μεταφέρει τις επίμαχες ποσότητες από την οικία του προμηθευτή του.
- Η προσφεύγουσα φέρεται να αποστέλει το ίδιο μεταφορικό μέσο, την ίδια μέρα έως και τέσσερις φορές για μεταφορά ποσοτήτων ξυλείας που θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν με μία μόνο φόρτωση καθώς τα μεταφορικά μέσα (..... Φ.Ι.Χ. –..... Φ.Ι.Χ. και Φ.Ι.Χ.) που φέρεται να χρησιμοποιήθηκαν στην μεταφορά της ξυλείας και αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων της φορολογικής αρχής ανήκουν στην ιδιοκτησία της προσφεύγουσας, έχουν μικτό βάρος 40 τόνους το ΦΙΧ, 42 τόνους το ΦΙΧ και 14 τόνους το ΦΙΧ., ενώ οι μεταφερόμενες ποσότητες ξυλείας που αναγράφονται στα επίμαχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, δεν ξεπερνούν τα 3 – 4 κυβικά στο καθένα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 «.....ο καλής πίστωσης λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω

εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστewς λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016 έγινε αποδεκτή η με αριθμό 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Συνεπώς, δεδομένου ότι ο έλεγχος διαπίστωσε πως κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος η προσφεύγουσα έλαβε διακόσια σαράντα έξι (246) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων, καθώς αυτή εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ «. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η από 15-11-2022 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ & ΕΛΠ σε βάρος του είναι ανυπόστατη, καθώς
α)δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου και

β) δεν μπορούσε να εκδοθεί τέτοια έκθεση ελέγχου, καθώς η χρήση 2016, σε βάρος του προμηθευτή της είχε ολοκληρωθεί ελεγκτικά με την έκδοση του με αριθμό /03-11-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπου δεν της αποδιδόταν η παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο έλεγχος στον αντισυμβαλλόμενο της προσφεύγουσας,, διενεργήθηκε με βάση την με αριθμό/0/9875 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε κατόπιν των με αριθμό πρωτοκόλλου /27-07-2022 και/21-02-2022 εγγράφων της ΔΟΥ Έδεσσας.

Επειδή, μερικός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί κάθε φορά που η αρμόδια φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν εσφαλμένος και όχι μόνο στην περίπτωση που προκύπτουν νέα στοιχεία, όπως ισχύει στην περίπτωση για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δε νομιμοποιείται να εγείρει θέματα νομιμότητας εκθέσεων ελέγχου και πράξεων φόρου που αφορούν τρίτους, οι οποίοι είναι οι μόνοι που μπορούν να ασκήσουν ένδικα μέσα για τυχόν παρατυπίες κατά τη διενέργεια ελέγχου που τους αφορούν.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν 4987/2022 «2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.».

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό/15-11-2022 εντολής ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν4987/2022 «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΦΔ «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

- β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1232/1999 κοινοποιήθηκε η με αριθμ.460/1999 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, 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 ΚΒΣ που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και οι συνταχθείσες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνονται (στις σελίδες 16-29) αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ, που αναφέρονται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να αιτηθεί και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, κάτι που δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιηθεί (σχετικό αίτημα) από την πλευρά της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 58^Α του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.
4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. που εκδίδει παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) με Φ.Π.Α., χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1252/2015 ορίζεται ότι «Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής: Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό του φόρου που προέκυψε από τις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, υπολείπεται του ποσού του φόρου που προέκυψε με βάση των διορθωτικό προσδιορισμό που πραγματοποίησε ο έλεγχος. Συνεπώς, τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω η παράγραφος 2 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον

κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 02-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα και κατατέθηκε από τους του με ΑΦΜ: και του με ΑΦΜ: με την ιδιότητά τους ατομικά και ως ομόρρυθμα μέλη της «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης

Ως προς το εισόδημα

Υπ' αριθμ. /16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου προς καταβολή	6.253,26€	48.548,31€	48.548,31€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Ως προς το ΦΠΑ

Υπ' αριθμ. /16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου προς καταβολή		24.671,80€	24.671,80€
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	6.756,52€	0,00€	0,00€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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