



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 13/03/2017

Αριθμός απόφασης: **680**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **....-2016** με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή . . **του ..... - ΑΦΜ .....**, κατοίκου ....., επί της οδού .... Τ.Κ. .... υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως Διαχειριστή και ομόρρυθμου εταίρου, της ομόρρυθμης εταιρίας «.....» – **Α.Φ.Μ.** ....., με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες .- . οχημάτων και διεύθυνση έδρας στο .... Οδού . . –. η οποία έκανε διακοπή δραστηριότητας την .../2012, κατά της με αριθμ. ..../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, της συνημμένης έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ και κάθε συναφούς πράξης της διοίκησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από .....-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ...., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **....-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου .....** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. ....-/.....-2016.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο για την υπόχρεη επιχείρηση ύψους 79.268,35 €, το οποίο δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ή για επιστροφή λόγω παραγραφής.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη χρήση 2008 από την Δ.Ο.Υ. ...., με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν. 2238/1994, 48 του Ν. 2859/2000, 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α ...../-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....-/.....-2014 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα μεγάλα ποσά δαπανών που δηλώθηκαν, με δεδομένα την έλλειψη αποθεμάτων, λόγω του ότι η υπόχρεη επιχείρηση παρείχε υπηρεσίες και τη ζημιά που προέκυψε για την υπό κρίση χρήση.

Βάσει του αντικειμένου εργασιών της η υπόχρεη εταιρία υπάγονταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και πραγματοποίησε φορολογητέες και αφορολόγητες πράξεις.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, οι αγορές και οι δαπάνες που δηλώθηκαν και προκύπτουν από τη Μηνιαία κατάσταση εσόδων-εξόδων όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για την φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα και με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την υπό κρίση χρήση.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση το άρθρο 5 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Από τον έλεγχο που έγινε διαπιστώθηκε η μη ορθή μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου εσόδων-εξόδων στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.
- Διαπιστώθηκε η διενέργεια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, αλλά δεν υποβλήθηκαν ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ούτε και δηλώσεις intrastat, καθώς αυτές αφορούν λήψη υπηρεσιών, για τις οποίες στην υπό κρίση χρήση δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής.
- Διαπιστώθηκε ότι για δαπάνες της παραγράφου 4 του αρθ.30 του Ν.2859/00 ( αρθ.23 του Ν 1642/86) ποσού άνω των 50.000 δρχ ή 147 ευρώ, εκπέσθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα. Οι δαπάνες αυτές αφορούν σε αγορά ονοπνευματωδών ποτών και έξοδα ψυχαγωγίας, με συνολική καθαρή αξία 2.301,58 € πλέον ΦΠΑ ποσού 320,44 €.
- Διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε Φ.Π.Α. δαπανών για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα δικαιολογητικά και συνεπώς δεν παρέχεται για αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, ύψους 5.291,88 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 1.005,45 € καθώς και ΦΠΑ παγίων ύψους 3.722,69 € και αναλογούντος ΦΠΑ 707,31 €.

-Η υπόχρεη επιχείρηση απέδωσε κατά την ελεγχόμενη χρήση φόρο προστιθέμενης αξίας ύψους 23,19 €.

-Η υπόχρεη επιχείρηση δεν μετέφερε πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση το άρθρο 3 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005 ως προς τη φορολογία εισοδήματος, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Από τον έλεγχο που έγινε διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.
- Έγινε έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 100.000 δραχμές ή τα 294 ευρώ και διαπιστώθηκε ότι δεν στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά και ότι δεν εκπέστηκαν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, οι δαπάνες που αναφέρονται παρακάτω:

1) Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το σύνολο των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ύψους 786.175,20 €, που έλαβε η υπόχρεη επιχείρηση από την εταιρία «.....» με έδρα την Κύπρο.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της κυπριακής επιχείρησης «. .» δεν αναγράφεται η συγκεκριμένη υπηρεσία που ο εκδότης του τιμολογίου έχει παράσχει. Η αναγραφή υπηρεσιών γενικής φύσεως δεν είναι επαρκής.

Η αόριστη αιτιολογία στα ΤΠΥ έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να αποδειχθεί το ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, καθώς και ότι πρόκειται για παραγωγική δαπάνη.

Το ΤΠΥ για να είναι νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο της δαπάνης πρέπει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 11 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), να περιλαμβάνει επαρκή προσδιορισμό των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.

Δαπάνες οι οποίες έχουν καταχωρηθεί με ελλιπή Τ.Π.Υ. ως προς την περιγραφή των υπηρεσιών δεν αναγνωρίζονται. Αντιθέτως εάν υπάρχει σύμβαση (να προκύπτει από τα πρακτικά Δ.Σ.) τότε υπάρχει η δυνατότητα να αναγνωριστούν οι δαπάνες αυτές σε συνδυασμό με το περιεχόμενο και τη συμφωνία.

Επιπλέον τα ανωτέρω Τ.Π.Υ. που έλαβε η υπόχρεη επιχείρηση αφορούν στην ουσία τη δαπάνη για την μεταφορά των αγαθών από τον αποστολέα στον παραλήπτη, μέσω των οχημάτων της Κυπριακής εταιρίας.

Στις περιπτώσεις που διαμεταφορείς αναλαμβάνουν την πραγματοποίηση μεταφοράς αγαθών κατ' ευθείαν από τον αποστολέα στον παραλήπτη με Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα τρίτων, με τους οποίους (μεταφορείς) συμβάλλονται οι διαμεταφορείς τότε τα φορολογικά στοιχεία πρέπει να εκδοθούν ως εξής:

α) Στο δελτίο αποστολής που εκδίδει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ΚΒΣ, ο φορτωτής αποστολέας προς τον παραλήπτη των αγαθών πρέπει να σημειώνει εκτός των άλλων και την ένδειξη «Μεταφορά μέσω του διαμεταφορέα (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και διεύθυνση).

β) Ο μεταφορέας υποχρεούται να εκδώσει φορτωτική σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.. στην οποία θα αναγράφει τα πλήρη στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και του διαμεταφορέα, για λογαριασμό και κατ' εντολή του οποίου διενεργείται η μεταφορά (άρ.16 §7 α' και β').

γ) Η διαμεταφορική επιχείρηση για την υπηρεσία διαμεσολάβησης και εκτέλεσης της μεταφοράς πρέπει να εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

Τα Τ.Π.Υ. θα έπρεπε να συνοδεύονται από τις αντίστοιχες φορτωτικές και ειδικότερα από διεθνή έγγραφα μεταφοράς (...), δεδομένου ότι αφορούν μεταφορές μεταξύ διαφορετικών κρατών-μελών. Οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν.559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78<sup>Α</sup>).

Περαιτέρω δεν εκπίστουν φορολογικά πάσης φύσεως δαπάνες (αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, τόκοι κλπ.) που τιμολογούνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που είναι εγκατεστημένες σε εξωχώριες εταιρίες ή σε κράτη μέλη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. (Αρθ. 31 § 14 Ν.2238/94).

Το πρόσωπο ή η οντότητα θεωρείται ότι είναι εγκατεστημένο σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εάν σε αυτό το κράτος:

- Δεν υπόκειται σε φορολογία, ή
- Υπόκειται αλλά δεν φορολογείται «εν τοις πράγμασι», ή
- Υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι κατώτερος σε ποσοστό πάνω από το 60% του φόρου που θα οφείλονταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 14 του Κ.Φ.Ε. τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εξωχώριες εταιρίες για την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από τις εταιρίες αυτές, καθώς και τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλουν αυτές σε εξωχώρια εταιρεία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Τα ανωτέρω ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1- 1-2003 και μετά. Ως "εξωχώρια εταιρεία" νοείται η εταιρεία εκείνη που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση την νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης, (ν.3091/2002, άρθρο 5, παρ.7, 9).

Επειδή η Κύπρος ανήκει στις χώρες, οι οποίες υπάγονται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην υπόχρεη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές, παροχή υπηρεσιών, κλπ.). Μετά την αλλαγή της κυπριακής νομοθεσίας από 01/01/2003 ο φορολογικός συντελεστής της Κύπρου άλλαξε και από 4,25 % ανέβηκε στο 10%, παρόλα αυτά

παρέμεινε ιδιαίτερα χαμηλός, υστερώντας ουσιαστικά κατά δεκαπέντε μονάδες του μέσου ελληνικού φορολογικού συντελεστή επιχειρήσεων.

Από τα στοιχεία όμως που προσκόμισε η υπόχρεη και συγκεκριμένα από τα τιμολόγια της Κυπριακής εταιρίας και μόνο, δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές απέφεραν πραγματικό οικονομικό όφελος, παρά μόνο συνετέλεσαν έτσι ώστε το οικονομικό αποτέλεσμα της υπόχρεης για τη χρήση 2008 να είναι ζημιογόνο, αφού μείωσε τα λογιστικά της κέρδη με τα ποσά αυτών των ανωτέρω δαπανών. Προκύπτει λοιπόν ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν κατέστησαν παραγωγικές για την επιχείρηση έτσι ώστε να συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος, αλλά συνέβαλλαν κατά κύριο λόγο στην δημιουργία ζημίας μέσα στην ελεγχόμενη χρήση 01/01/2008 - 31/12/2008.

Επιπλέον ζητήθηκε από την υπόχρεη η προσκόμιση των τραπεζικών εμβασμάτων για την εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, καθώς και η τυχόν ύπαρξη κάποιας έγγραφης σύμβασης μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, η οποία να καθορίζει το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών και το ύψος της αμοιβής, τα οποία έως την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου η υπόχρεη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου.

2) Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ποσό ύψους 13.736,19 € που αντιστοιχεί στο 50% των δαπανών που κατέβαλε η υπόχρεη για έξοδα κινητής τηλεφωνίας και προστίθεται ως λογιστική διαφορά.

3) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τα έξοδα ταξιδιών υπαλλήλων, στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό, εφ' όσον από τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές, ώστε να ελεγχθεί εάν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια των εργασιών της υπόχρεης, συνολικού ποσού 804,11 € και προστίθενται ως λογιστική διαφορά.

4) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διάφορα έξοδα συνολικού ποσού 2.313,46 €, τα οποία δεν αφορούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης σύμφωνα με το αρ.31 του Κ.Φ.Ε., αλλά αφορούν σε δαπάνες ποτών, δαπάνες οικιακής χρήσης και δαπάνες παιχνιδιών οι οποίες δεν συντελούν στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και προστίθενται ως λογιστική διαφορά.

5) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, έξοδα μεταφοράς ύψους 1.520,00 €, για τα οποία δεν προσκομίστηκε το τρίτο αντίγραφο το οποίο αποτελεί και το αποδεικτικό δαπάνης για την υπόχρεη, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. και προστίθενται ως λογιστική διαφορά.

6) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, έξοδα συνολικού ποσού 9.014,57 €, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά δαπανών, σύμφωνα με το αρ.31 του Κ.Φ.Ε., βάσει του οποίου η δαπάνη πρέπει να στηρίζεται σε δικαιολογητικά έγγραφα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά.

7) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων ύψους 1.213,03 €, διότι δεν προκύπτουν τα πάγια τα οποία προμηθεύτηκε κατά τη χρήση 2008, καθότι δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα τιμολόγια αγορών των συγκεκριμένων παγίων και προστίθενται ως λογιστική διαφορά.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 10, 28, 30, 31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) έκρινε τα βιβλία της υπόχρεης επαρκή και ακριβή για την υπό κρίση χρήση και προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών όπως παρατίθενται παρακάτω:

#### ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ:

| ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2008 |                     |
|-------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΔΙΑΜΕΤΑΦΟΡΑΣ                        | 1.431.833,92        |
| Μείον ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ                                                 |                     |
| Μείον ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ                                                    | 1.498.218,13        |
| ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ                                                     | -66.384,21          |
| Πλέον ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ                                       | 814.776,56          |
| ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ                                | 748.392,35          |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>                              | <b>748.392,35 €</b> |

Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

- I. Μη ανταπόκριση στο με αριθμό πρωτοκόλλου .../....-2015 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των στοιχείων δαπανών καθαρής αξίας 9.014,57 €, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, και αντίστοιχα στην υπ' αριθ. πρωτ. .../....-16 Κλήση προς ακρόαση του άρ.6 του Ν.2690/1999, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 § 2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

#### ΧΡΗΣΗ 2008

- II. Ανακριβής καταχώρηση του υπ' αριθ. ΤΔΑ .../.....-2008 εκδόσεως της επιχείρησης «. ....» με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 34,90 € πλέον 6,63 € Φ.Π.Α., διότι κατεχωρήθη στα βιβλία της επιχείρησης ως πιστωτικό τιμολόγιο αγοράς, ενώ αφορά συναλλαγή αγοράς προϊόντων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις

του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 7 § 3 του Ν.4337/2015.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα ποσά φόρου εισοδήματος και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, βάσει ελέγχου προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 79.268,35 €, το οποίο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ούτε προς επιστροφή λόγω παραγραφής ασκήσεως αυτού του δικαιώματος από την υπόχρεη επιχείρηση. Λόγω της υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../....-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Νομική πλημμέλεια ελέγχου και προσβαλλόμενων πράξεων-Παραβίαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας ελέγχου. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», με το από ....-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της, λύθηκε και πέρασε στο στάδιο της εκκαθάρισης στο οποίο βρίσκεται έως και σήμερα. Ενόψει των ανωτέρω, πρόσωπο νομιμοποιούμενο προς άσκηση προσφυγής κατά καταλογιστικής πράξης που εκδόθηκε στο όνομα των συνυπεύθυνων της ομόρρυθμης εταιρίας, αναγόμενης σε χρόνο που υφίστατο το νομικό πρόσωπο αυτής, είναι μόνο η υπό εκκαθάριση εταιρία εις βάρος της οποίας δεν εκδόθηκε, δεν κοινοποιήθηκε και δεν γνωστοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, παρά το γεγονός ότι η εν λόγω υπό εκκαθάριση εταιρία διατηρεί έως και σήμερα τη νομική της προσωπικότητα ενόψει του σχετικού σταδίου
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας ελέγχου, επίδοσης εντολής ελέγχου και διαδικασίας κατάσχεσης-Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης - Έλλειψη αιτιολογίας - Μη νόμιμη υπαγωγή της φερόμενης παράβασης στον ισχύοντα νόμο.
- 3) Η επιβληθείσα εις βάρος της υπόχρεης κύρωση έλαβε χώρα κατά παράβαση της ΕΣΔΑ χωρίς να εξετάζεται τυχόν υπαιτιότητα του διοικούμενου. Παραβιάζεται η αρχή της δικαστικής προστασίας, η αρχή της χρηστής διοίκησης και η αρχή της αναλογικότητας.
- 4) Αόριστα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος επικαλέστηκε και εφάρμοσε σχετική νομοθεσία περί εξωχώριων εταιριών, καθώς κρίθηκε ως «εξωχώρια» η κυπριακή εταιρία της οποίας τα τιμολόγια απορρίφθηκαν, καθόσον η τελευταία δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως εξωχώρια όπως νόμω αβάσιμα ο έλεγχος έκρινε, αφού η τελευταία δεν διαθέτει τα χαρακτηριστικά στοιχεία που ο νόμος, οι διεθνείς συμβάσεις και το κοινοτικό δίκαιο απαιτεί. Η απόρριψη δε των εν λόγω δαπανών αποτελεί παραβίαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου.

**Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί νομικής πλημμέλειας ελέγχου και προσβαλλόμενων- παραβίαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας ελέγχου**

**Επειδή,** το άρθρο 259 του ν. 4072/2012 (ΦΕΚ 86 Α΄) προβλέπει ότι η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται:

- α) Με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της.
- β) Με απόφαση των εταίρων της.
- γ) Με την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση.
- δ) Με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Η αίτηση εκδικάζεται από το Μονομελές Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας.

Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσεως της εταιρείας. Η εταιρεία λύεται με απόφαση των εταίρων, πριν από το πέρας του χρόνου διάρκειας της εταιρείας, επειδή το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι την απόφαση περί λύσεως της εταιρείας παίρνει η πλειοψηφία των εταίρων ή και ένας μόνο εταίρος, κατάλληλα εξουσιοδοτημένος από τους λοιπούς εταίρους.

Η συμφωνία των εταίρων για τη λύση της εταιρείας θα γίνει, βέβαια, γραπτώς και το σχετικό έγγραφο θα υποβληθεί στη διαδικασία της δημοσιότητας που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις περί Γ.Ε.ΜΗ (άρθρο 10 § 1 περ.ε του Ν. 3419/2005). Η διαγραφή της λυθείσας εταιρείας από το Γ.Ε.ΜΗ. γίνεται μετά την περάτωση της εκκαθάρισεως με αίτηση του εκκαθαριστή.

**Επειδή,** στο άρθρο 268 «Στάδιο εκκαθάρισης» του Ν. 4072/2012 (ΦΕΚ 86 Α΄) προβλέπεται ότι: «1. Αν σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση.

2. Τα ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε περίπτωση αντικατάστασης εκκαθαριστή.

3. Οι εκκαθαριστές υπογράφουν υπό την εταιρική επωνυμία με την προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση».

4. Κατά την έναρξη και την περάτωση της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό.

5. Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ. Τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας παραδίδονται προς φύλαξη σε έναν από τους εταίρους ή σε τρίτο. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εταίρος ή ο τρίτος ορίζεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.»

Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, η εταιρεία λογίζεται ότι υπάρχει μόνο για τον σκοπό της εκκαθάρισης. Παρόλα αυτά μπορεί η εταιρεία να συνεχίζει τις κερδοσκοπικές της πράξεις και οπωσδήποτε θα φέρει σε πέρας τις εκκρεμείς συναλλαγές της. Ολοκληρώνεται δε το στάδιο αυτό μόνο όταν διανεμηθεί η εναπομένουσα περιουσία της εταιρείας στους εταίρους και αποδοθούν όλες οι εισφορές.

**Στο μητρώο της αρμόδιας ΔΟΥ δηλώνεται η ΟΕ υπό Εκκαθάριση.** Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης ή του καταστατικού λύσης. Το στάδιο της εκκαθάρισης έχει αυτοτέλεια ως προς όλες τις δηλώσεις και τις εργασίες. Ωστόσο, αν η περίοδος της εκκαθάρισης διαρκεί πέραν του έτους υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε5), βάσει των διατάξεων της περ. στ, της παρ. 1, του άρθρου 64 και της περ. γ, της παρ. 2 του άρθρου 107 του ΚΦΕ. Οι ως άνω προθεσμίες εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων του νομικού προσώπου. Επίσης καθ' όλη λοιπόν την διάρκεια την εκκαθάρισης θα υποβάλλονται κανονικά περιοδικές φπα ανά μήνα ή τρίμηνο ανάλογα. Η εκκαθαριστική θα υποβληθεί εντός 55 ή 130 ημερών (ανάλογα με την κατηγορία τήρησης βιβλίων) από την ημερομηνία λήξης της εκκαθάρισης.

**Επειδή**, από τις διατάξεις των άρθρων 18, 22, 39 και 42 Εμπ Ν και 158, 159 παρ. 1 και 2 εδ. α', 164, 361, 416, 481, 482, 483 εδ. α', 487 παρ. 1 και 763 ΑΚ συνάγονται τα εξής: Για τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου της ομόρρυθμης εταιρίας προς τρίτους ευθύνονται έναντι των δανειστών της εταιρίας όλοι οι εταίροι με την ατομική τους περιουσία απεριορίστως και εις ολόκληρον. Καθένας από τους δανειστές έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την παροχή από οποιονδήποτε εκ των εταίρων. Η ως άνω δε ρύθμιση αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο.( ΑΠ 522/2014).

**Επειδή**, σύμφωνα με το από .....-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της υπόχρεης ομόρρυθμης εταιρίας, συμφωνείται η λύση της από τους εταίρους, όπως ορίζει το άρθρο 11 του αρχικού καταστατικού σύστασης της, αφού η εταιρία δεν μπόρεσε να προωθήσει τον κύριο σκοπό της, δηλαδή τη δημιουργία επιχείρησης . ., προς επίτευξη του οποίου θα προμηθευόταν και θα εγκαθιστούσε τον κατάλληλο υλικοτεχνικό εξοπλισμό είτε σε ιδιόκτητο ακίνητο είτε σε μισθωμένο.

Δεν υπάρχει καμία υποχρέωση ούτε και κανένα δικαίωμα, για τους εταίρους. Μετά από αυτά, έλαβε ο καθένας το ποσό συμμετοχής του, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην υπόχρεη, όπως ορίζει το άρθρο 5 του καταστατικού σύστασης. Πιο συγκεκριμένα, ο πρώτος των συμβαλλομένων έλαβε από την εταιρία το ποσό των δεκατεσσάρων χιλιάδων τριακοσίων τριάντα έξι ευρώ και είκοσι λεπτών (14.336,20 €) σε μετρητά, ήτοι το 33,34% του εταιρικού κεφαλαίου, ο δεύτερος των συμβαλλομένων έλαβε από την εταιρία το ποσό των δεκατεσσάρων χιλιάδων τριακοσίων τριάντα ένα ευρώ και ενενήντα λεπτών (14.331,90 €) σε μετρητά, ήτοι το 33,33% του εταιρικού κεφαλαίου και ο τρίτος των συμβαλλομένων έλαβε από την εταιρία το ποσό των δεκατεσσάρων χιλιάδων τριακοσίων τριάντα ένα ευρώ και ενενήντα λεπτών (14.331,90 €) σε μετρητά, ήτοι το υπόλοιπο 33,33% του εταιρικού κεφαλαίου.

Συνεπώς η υπόχρεη εταιρία σύμφωνα με το από .....-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της, έχει ολοκληρώσει τη διαδικασία λύσης και εκκαθάρισης της, ήδη από τις .....2012.

Περαπέραν στο υποσύστημα μητρώου του TAXIS η υπόχρεη δεν βρίσκεται στο στάδιο της εκκαθάρισης, αλλά έχει γίνει η διακοπή εργασιών της από .....-2012, η οποία κατεχωρήθη στο βιβλίο εταιριών του Πρωτοδικείου ..... με α/α ...../2012. Επιπλέον δεν υποβλήθηκαν από την υπόχρεη οι αντίστοιχες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ που υποβάλλονται στο στάδιο της εκκαθάρισης.

Επομένως οι εταίροι της υπόχρεης μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, έχουν την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου και όχι των νυν εκκαθαριστών της υπόχρεης.

**Επειδή,** στο άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, .... «Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) ... β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

**Επειδή,** στο άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω η προσβαλλόμενη πράξη ορθώς εκδόθηκε προς το νομικό πρόσωπο, το οποίο υφίστατο κατά την υπό κρίση χρήση που έλαβε χώρα ο έλεγχος και κοινοποιήθηκε στους εταίρους της την ...../2016, διότι η υπόχρεη κατά το χρόνο κοινοποίησης των πράξεων είχε λυθεί και συνεπεία τούτου δεν υφίστατο η έδρα της και υπόχρεοι για να λάβουν γνώση ως προς το αποτέλεσμα του ελέγχου είναι τα άτομα τα οποία έχουν την ιδιότητα των πρώην ομορρύθμων εταίρων και ως εκ τούτου ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ελέγχου-επίδοσης εντολής ελέγχου-παραβίαση δικαιώματος ακρόασης και έλλειψη αιτιολογίας**

**Επειδή**, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται σαφώς ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.....»

**Επειδή**, στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

**Επειδή,** καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α ...../2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

**Επειδή**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την

είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο :α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει **αυτοτελή αιτιολογία.....**»

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων, που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1260/06-12-2013 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «*Μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσης της*».

**Επειδή**, εν προκειμένω, τηρήθηκαν όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ήτοι: α) απεστάλη με συστημένη επιστολή η με αριθ. πρωτ. ..../.....-2014 γνωστοποίηση περί διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. ..../.....-2014 εντολής ελέγχου, β) απεστάλη, με συστημένη επιστολή, η με αριθ. πρωτ. ..../.....-2015 πρόσκληση – αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, τα οποία όμως η υπόχρεη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, εντός της οριζόμενης

προθεσμίας, γ) απεστάλη, με συστημένη επιστολή, το με αριθ. ..../-16 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 με τις συν/νες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, επί του οποίου κατατέθηκε, επ' ονόματι της υπόχρεης, το με αριθ. πρωτ. ..../-2016 γραπτό υπόμνημα παροχής εξηγήσεων. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Όλες οι κοινοποιήσεις και οι επιδόσεις συντελέστηκαν νομότυπα και σε καμιά περίπτωση δεν θίγεται το νομότυπο της επίδοσης. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι κατ' αρχήν η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

**Επειδή**, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά, στην από ...../2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν την αποδοθείσα διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής, σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση, της υπόχρεης.

Ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

**Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο ότι η επιβληθείσα εις βάρος της υπόχρεης κύρωση έλαβε χώρα κατά παράβαση της ΕΣΔΑ και ότι παραβιάζεται η αρχή της δικαστικής προστασίας, η αρχή της χρηστής διοίκησης και η αρχή της αναλογικότητας**

**Επειδή**, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει», συναφώς δε προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ότι «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα, όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως ... υπό ... δικαστηρίου ..., το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...».

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για

παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

**Επειδή**, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

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

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή**, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

**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 έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της 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**, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της υπόχρεης.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή τήρησε όλες τις νόμιμες διαδικασίες, δεδομένου ότι διενήργησε τον έλεγχο σε πολύ μεγαλύτερο χρονικό περιθώριο από το επιτρεπόμενο, με γνώμονα την επιεική μεταχείριση της υπόχρεης, ώστε να μην τεθεί σε δυσχερή θέση, λόγω αδυναμίας της προσκόμισης εγκαίρως των βιβλίων και στοιχείων και εξήντησε όλα τα περιθώρια για να ολοκληρώσει το έλεγχο της χωρίς βιβλία & στοιχεία, αναμένοντας την υπόχρεη περίπου 11 μήνες να προσκομίσει τα ζητηθέντα. Δεδομένου ότι η σχετική πράξη της φορολογικής αρχής είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας της πράξης, την οποία εξέδωσε η διοικητική αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της, δεν στερείται δε ο προσφεύγων του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι παραπάνω αρχές και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο ότι αόριστα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος επικαλέστηκε και εφάρμοσε σχετική νομοθεσία περί εξωχώριων εταιριών, καθώς κρίθηκε ως «εξωχώρια» η κυπριακή εταιρία, της οποίας τα τιμολόγια απορρίφθηκαν, καθόσον η τελευταία δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως εξωχώρια όπως νόμω αβάσιμα ο έλεγχος έκρινε, αφού η τελευταία δεν διαθέτει τα χαρακτηριστικά στοιχεία που ο νόμος, οι διεθνείς συμβάσεις και το κοινοτικό δίκαιο απαιτεί. Η απόρριψη δε των εν λόγω δαπανών αποτελεί παραβίαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου.**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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 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....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

**Επειδή**, ο ΚΦΕ προβλέπει, στα άρθρα 61-63, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στο δε άρθρο 66, το φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. ....»

**Επειδή**, στο άρθρο 31 παρ 1 του Ν. 2238/94 (ΚΦΕ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακολούθων εξόδων...»

**Επειδή**, περαιτέρω, από τις πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 31 προβλέπεται η έκπτωση από τ' ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, ανάμεσα στ' άλλα, των γενικών εξόδων διαχείρισης, ως τέτοια δε νοούνται οι παραγωγικές, γενικά, δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή δαπάνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης, διαφορετικά, στη βελτίωση γενικά

της απόδοσής της (πρβλ. Σ.τ.Ε. 1559/2008, 650/2005, 3451, 1224/1995, 2046/1994, 888/1991, 1282/1989) και, πάντως, πρωτίστως, δεν καταβάλλονται σε εξυπηρέτηση παράνομων πράξεων στο πλαίσιο της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης, δηλ. πράξεων που αντιβαίνουν σε διαδικαστική ή ουσιαστική διάταξη νόμου, ακόμη κι' αν ο νόμος αυτός δεν εισάγει φορολογικές ρυθμίσεις. (ΔΕΦ ΑΘ 1290/2011).

**Επειδή**, περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν **αθροιστικά** (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.
- β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).
- γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).
- δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η Δ.Ο.Υ. «...» προς την οποία κοινοποιείται το παρόν με συνημμένη αίτηση του φορολογούμενου παρακαλείται να παράσχει ειδικότερες πληροφορίες σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά. (Εγκ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007).

**Επειδή**, στη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., π.δ. 186/1992, Α` 84), ορίζεται ότι: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»*. Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, στην οποία ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 15 του Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/1977, τ. Α` 34) (*«πάσα εγγραφή εις τα βιβλία αφορώσα συναλλαγήν ή ετέραν πράξιν του υπόχρεου δέον να δικαιολογείται δια στοιχείων αποδεικνυόντων ταύτην»*) και της παρ. 3 του άρθρου 43 του ίδιου πιο πάνω Κ.Φ.Σ., όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 12 παρ. 2 του π.δ/τος 356/1986 (τ. Α` 57) (*«Δεν αναγνωρίζεται οποιοδήποτε έξοδο εάν δεν έχει εκδοθεί το αποδεικτικό στοιχείο που προβλέπεται από τον παρόντα κώδικα»*), για ν' αφαιρεθεί μια δαπάνη από τ' ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο που εκτιμάται από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια (πρβλ. Σ.τ.Ε. 6004/1996). Περαιτέρω, κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης, της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την

έκπτωση των γενικών εξόδων διαχείρισης απαιτείται να έχουν εκδοθεί νομότυπα τα οικεία αποδεικτικά στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος της πραγματοποίησης και της παραγωγικότητας της δαπάνης. Συνεπώς, **εάν το στοιχείο του Κώδικα, στο οποίο στηρίζεται ορισμένη δαπάνη, δεν εκδόθηκε κατά τον τρόπο που ορίζει ο Κώδικας αυτός , αρκεί αυτή η πλημμέλεια, εφόσον είναι ουσιώδης, για την απόρριψη της δαπάνης** (πρβλ. Σ.τ.Ε. 3509/1996).

**Επειδή**, στο άρθρο 16 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., π.δ. 186/1992, Α` 84), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «6. Το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, με βάση τα έγγραφα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού, εκδίδει για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος. ....

Όταν η μεταφορά ενεργείται κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας. Στην περίπτωση αυτή το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής μπορεί να παραμένει στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα εφόσον φυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού και επιδεικνύεται όταν ζητηθεί από τον έλεγχο. ....

7. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα
- β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, ...»

**Επειδή**, «στις περιπτώσεις που αναλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών επιχειρήσεις που δεν είναι μεταφορείς ή μεταφορικά γραφεία, αλλά ενεργούν ως αντιπρόσωποι των αποστολέων των αγαθών ή των μεταφορέων είτε διαμεσολαβούν απλά μεταξύ των προσώπων αυτών, για να γίνει η μεταφορά των αγαθών και λαμβάνουν για τις παρεχόμενες υπηρεσίες αμοιβή με τη μορφή προμήθειας ή πρακτορειακού δικαιώματος, υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών όταν παρέχουν υπηρεσίες σ' άλλον επιτηδευματία ή το Δημόσιο ή αγρότη κ.λπ. ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών όταν παρέχουν υπηρεσίες σε ιδιώτες. Στις περιπτώσεις αυτές στο φορολογικό στοιχείο που θα εκδοθεί πρέπει να αναγράφονται **διακεκριμένα και τα πραγματοποιούμενα έξοδα για λογαριασμό του πελάτη (κόμιστρα φορτοεκφορτωτικά, τηλεφωνικά**

έξοδα κ.λπ.). Σχετ. Εγκ. Α 14599 ΠΟΛ 164/73 και ΠΟΛ 326/87. **Επίσης σύμφωνα με την § 12.4.3. της Ερμ. Εγκ. 3/92 ΚΒΣ αναφέρεται ότι:** «Στις περιπτώσεις που αναλαμβάνεται η διακίνηση, διανομή αγαθών στις οποίες πέραν της απλής μεταφοράς προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες (φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής κλπ.) **εκδίδονται τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών**» Στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν **οι διαμεταφορείς**». (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & στοιχείων –έκδοση 2008-Τόμος 3<sup>ος</sup>, σελ. 2155).

**Επειδή,** «διαμεταφορικές θεωρούνται οι επιχειρήσεις που διαμεσολαβούν σε εθνικές ή Διεθνείς μεταφορές μεταξύ του αποστολέα και του παραλήπτη αναλαμβάνοντας την οργάνωση και εκτέλεση της μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα τρίτων, είτε με ένα μεταφορικό μέσο, είτε με χρήση διάφορων μεταφορικών μέσων, (συνδυασμένες μεταφορές), με στόχο την ταχύτερη άρτια και με το μικρότερο δυνατό κόστος μεταφοράς για τον πελάτη. Οι επιχειρήσεις αυτές, ως συνήθως αναλαμβάνουν την οργάνωση της μεταφοράς μέσω υπεργολάβων μεταφοράς, .....την φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση οργάνωση διανομής, προσωρινή εναπόθεση, αποθήκευση κατά περίπτωση, των μεταφερομένων αγαθών. ...Με την τροποποίηση της παρ. 6 του άρθρου 16, με το άρθρο 29 § 16 του ν. 3522/2006 που ισχύει από 22.12.2006 ο διαμεταφορέας εκδίδει για κάθε μεταφορά φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα, όπως και το μεταφορικό γραφείο.». (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & στοιχείων –έκδοση 2008-Τόμος 3<sup>ος</sup>, σελ. 2168).

**Επειδή,** «οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α').

- Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως .... από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς.

- Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση ..... συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6).

Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα .....» (Δημήτρης Σταματόπουλος Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & στοιχείων –έκδοση 2008-Τόμος 3<sup>ος</sup>, σελ. 2171).

**Επειδή,** σύμφωνα με τον ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ (ΕΚ) αριθ. 1072/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 21ης Οκτωβρίου 2009 για τους κοινούς κανόνες πρόσβασης στην αγορά διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών «για τη διεξαγωγή αποτελεσματικών ελέγχων των ενδομεταφορών, οι αρχές επιβολής του νόμου των κρατών μελών υποδοχής θα πρέπει να έχουν

**τουλάχιστον πρόσβαση στα δεδομένα από τα δελτία αποστολής** καθώς και από τις συσκευές ελέγχου σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 3821/85 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1985, σχετικά με τη συσκευή ελέγχου στον τομέα των οδικών μεταφορών».

**Επειδή**, το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο **επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών**.(ΣτΕ 3509/1996, ΣτΕ 715/1991).

**Επειδή**, «αν αποδειχθεί η συνδρομή της προϋποθέσεως που δεν δέχθηκε η φορολογική αρχή, το δικαστήριο οφείλει να αναγνωρίσει την έκπτωση της δαπάνης, χωρίς να κρίνει επί τυχόν πρόσθετων προϋποθέσεων που απαιτούνται αλλά δεν αμφισβητήθηκαν. Απορρίπτεται δαπάνη που δεν στηρίζεται σε νόμιμο στοιχείο του ΚΒΣ. Η αοριστία της περιγραφής σε τιμολόγιο των παρασχεθεισών υπηρεσιών δεν εμποδίζει την έκπτωση της δαπάνης, εφόσον καλύπτεται από σύμβαση με σαφή περιγραφή». (ΔΠΡ ΑΘ 1664/2009).

**Επειδή** περαιτέρω, με τον Ν. 2238/94, άρθρο 31, παρ. 14 όπως προστέθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002 ορίστηκαν ιδιαίτερα αυστηρές προϋποθέσεις για τις συναλλαγές με εταιρείες offshore ανεξάρτητα με το αν αυτές οι συναλλαγές αποδεικνύονται με αδιαμφισβήτητο τρόπο ή όχι.

Συγκεκριμένα, «οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει αυτή σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, **δεν εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδά της**. Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων» Επιπλέον, «ειδικά, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1041/05.03.2003 με θέμα ερμηνεία των διατάξεων του Ν. 3091/2002, όπου και τέθηκαν οι προϋποθέσεις αναγνώρισης δαπανών από εξωχώρια εταιρία, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (άρθρο 5) 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού προστίθεται νέο εδάφιο στην περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ Με τις νέες αυτές διατάξεις προβλέπεται η μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των αποσβέσεων επί των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους τα οποία

αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία. Ως «εξωχώρια εταιρία» νοείται, κατά ρητή διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων, η εταιρία εκείνη που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης..... Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να ερευνούν αν η αλλοδαπή επιχείρηση από την οποία πρόκειται να προμηθευτούν πάγια περιουσιακά στοιχεία έχει έδρα σε κάποιο από τα αναφερόμενα πιο πάνω Κράτη ή εδάφη, ούτως ώστε να εξετάζεται στη συνέχεια αν πρόκειται περί εξωχώριας εταιρίας. Άλλα κριτήρια που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για να διαπιστωθεί αν ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι εξωχώρια εταιρία είναι τα ακόλουθα:

- Ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου δεν είναι παραγωγός - κατασκευαστής του προϊόντος, αλλά μεσολαβητής - κατασκευαστής.

Και τούτο διότι οι εξωχώριες εταιρίες κατά κανόνα διαμεσολαβούν σε τριγωνικές συναλλαγές, όπου από άλλη χώρα αποστέλλονται τα εμπορεύματα και από άλλη τιμολογούνται.

- Στα φορολογικά στοιχεία (πλην ελαχίστων εξαιρέσεων) δεν αναγράφεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, καθόσον οι περισσότερες εξωχώριες εταιρίες δε διαθέτουν Α.Φ.Μ.

- Ως διεύθυνση της έδρας της εταιρίας συνήθως αναγράφεται το «B.O.» (BOX OFFICE) εταιρία γραμματοκιβωτίου.

Σε περίπτωση που από τα παραπάνω ενδεικτικά στοιχεία δεν προκύπτει η ιδιότητα της προμηθεύτριας εταιρίας ως εξωχώριας ή μη εταιρίας, οι επιχειρήσεις που προμηθεύονται πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν την υποχρέωση να προσκομίσουν αποδεικτικά στοιχεία που θα τους ζητηθούν από τον έλεγχο. Ενδεικτικά, τα στοιχεία αυτά είναι τα ακόλουθα:

- Ισολογισμός της εταιρίας για τη διαπίστωση ύπαρξης δραστηριότητας, παγίων και προσωπικού

- Στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό και τις εγκαταστάσεις της εταιρίας

- Στοιχεία δραστηριότητας της εταιρίας, κλπ.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 30 του νόμου αυτού, για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 και μετά. Δηλαδή, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για πάγια στοιχεία που προμηθεύονται οι επιχειρήσεις από εξωχώριες εταιρίες από 1.1.2003 και μετά.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού προβλέπεται η μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των λοιπών δαπανών που πραγματοποιούν για την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλουν αυτές σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων. Εξαιρέση αποτελούν οι δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, όπως αναφέρθηκε και στην παράγραφο 1, για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 και μετά.

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις εκείνες που έχουν αγοράσει αγαθά (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες κτλ.) ή έχουν λάβει υπηρεσίες από εξωχώρια εταιρία, με εξαίρεση το αργό πετρέλαιο, κλπ. και οι οποίες έχουν μειώσει λογιστικά τα κέρδη τους με το ποσό των δαπανών αυτών, θα πρέπει με **την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους να αναμορφώσουν τα αποτελέσματα τους με το ποσό των μη εκπιπτόμενων δαπανών.**

**Επειδή**, σύμφωνα με την νομολογία του Αρείου Πάγου (αριθ. απόφασης 2/2003 της ολομέλειας) δεν αναγνωρίζεται νομική προσωπικότητα στις offshore εταιρίες, όταν για τη σύσταση τους έχει ακολουθηθεί η διαδικασία σύστασης της καταστατικής τους έδρας και όχι αυτή της πραγματικής τους έδρας (πραγματική είναι η έδρα στην οποία ασκείται η διαχείριση της εταιρείας). Συνεπώς, το ανώτατο δικαστήριο της χώρας έκρινε ότι οι εταιρίες που έχουν έδρα σε τρίτες χώρες και οι οποίες στην πραγματικότητα δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα είναι άκυρες, αν δεν έχει ακολουθηθεί για τη σύστασή τους η διαδικασία που προβλέπει το ελληνικό δίκαιο: «Αν συνεπώς διαπιστωθεί ότι η πραγματική έδρα της εταιρίας που φέρεται ως αλλοδαπή βρίσκεται στην Ελλάδα και δεν έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις ιδρύσεως (συστάσεως και δημοσιότητας) που επιτάσσει το ελληνικό δίκαιο για τον συγκεκριμένο εταιρικό τύπο, η εν λόγω εταιρία είναι άκυρη και θεωρείται ως "εν τοις πράγμασι" μόνο εταιρία.».

**Επειδή**, η υπόχρεη, βάσει της από ....2016 έκθεσης ελέγχου, κατά την υποβολή των απόψεων της ως προς το υπ' αριθ. .../....-16 Σημείωμα διαπιστώσεων που της κοινοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., προσκόμισε ετήσια έκθεση οικονομικού ελεγκτή της κυπριακής εταιρίας για το έτος 2008 η οποία δεν υπογράφεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας, ούτε από τον οικονομικό σύμβουλο, ούτε και είναι θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε δεν μπορεί να ελεγχθεί ως προς την εγκυρότητα της και επιπλέον:

- Δεν προσκόμισε ισολογισμό της εταιρίας
- Δεν προσκόμισε πιστοποιητικό από την αρμόδια φορολογική αρχή της ξένης χώρας από το οποίο να προκύπτει ότι αυτή δεν είναι Εταιρεία Διεθνών Δραστηριοτήτων ή Εταιρεία Αντιπροσώπευσης,
- Δεν προσκόμισε αποδεικτικά περί διαπραπείζων εξοφλήσεων των συναλλαγών.

**Επειδή**, θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.)

Για το λόγο αυτό από τον έλεγχο ζητήθηκαν στοιχεία όπως:

α) - η ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την κυπριακή εταιρία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών) και να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990.

- η καταβολή του τιμήματος αγοράς (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα)

- η πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών ή την πραγματική παροχή υπηρεσιών.

β) η κυπριακή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:

- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασης της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κ.λπ.). Ισολογισμοί της κυπριακής εταιρίας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωση της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

- δεν αρκεί να είναι φορολογικός κάτοικος της Κύπρου στην οποία έχει την έδρα της, αλλά να φορολογείται και εκεί.

γ) η δαπάνη να είναι παραγωγική για την επιχείρηση και να αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος.

**Επειδή**, η υπόχρεη, προσκόμισε φωτοτυπίες επιταγών συνολικής αξίας 59.609,53 €, τις οποίες έλαβε από την εταιρία «.....» καθώς και κατάσταση επιταγών που είχε εισπράξει από διάφορους πελάτες της και τις οποίες υποστηρίζει ότι τις μεταβίβαζε στην Κυπριακή εταιρία «.....» προς εξόφληση των σχετικών δαπανών, χωρίς ωστόσο αυτό να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, καθότι δεν υπάρχουν τραπεζικά έγγραφα τα οποία να πιστοποιούν ότι οι συγκεκριμένες επιταγές πιστώθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της κυπριακής εταιρίας. Προκειμένου οι εν λόγω επιταγές να μεταβιβαστούν στην κυπριακή εταιρία «.....», αυτές θα έπρεπε να περάσουν μέσω τραπεζικού συστήματος, εκδίδοντας τόσο η ελληνική τράπεζα όσο και η κυπριακή τράπεζα τα αντίστοιχα παραστατικά εγγραφών για την κάθε εταιρία.

Επίσης δύο από τις εν λόγω επιταγές οι οποίες έχουν εκδοθεί από την ....., αξίας 10.1863,90 € και 7.776,65 € αντίστοιχα, είναι δίγραμμες και συνεπώς δεν μπορούν να οπισθογραφηθούν και να μεταβιβαστούν περαιτέρω.

**Επειδή**, περαιτέρω η υπόχρεη, προσκόμισε φωτοτυπία απόδειξης ασφαλιστικών εισφορών με ημερομηνία .../2013 από την οποία δεν προκύπτει ο αριθμός των απασχολούμενων και το είδος της εργασιακής σύμβασης και φωτοτυπία απόδειξης φόρων με ημερομηνία .../2011 από όπου δεν προκύπτει το ύψος των φορολογητέων κερδών και ο συντελεστής φορολόγησης της κυπριακής εταιρίας.

**Επειδή**, στο με αριθ. πρωτ. **1030835/10409/B0012** έγγραφό του το Υπουργείο Οικονομικών σε σχετικό ερώτημα με θέμα τον χαρακτηρισμό αλλοδαπής εταιρείας ως εξωχώριας ή μη, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.3091/2002, απάντησε ότι «*Η ειδική γνωμοδοτική επιτροπή του άρθρου 31 του ν.2238/1994, με την από 17.3.2008 συνεδρίαση της, αποφάνθηκε ότι η περίπτωση σας δεν εμπίπτει στις αρμοδιότητές της, καθόσον ο τελικός χαρακτηρισμός αλλοδαπής εταιρείας ως εξωχώριας ή μη, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.3091/2002, αποτελεί ζήτημα πραγματικό που εξετάζεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή*».

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των νομοθετικών διατάξεων και της αντίφασης αυτών με το ευρωπαϊκό δίκαιο δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..../2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ...., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

Την απόρριψη της από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος . . του ..... - **ΑΦΜ** ....., υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως Διαχειριστή και ομόρρυθμου εταίρου, της ομόρρυθμης εταιρίας «. . & . .» – **Α.Φ.Μ.** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **ΦΠΑ**

|                                                   |               |
|---------------------------------------------------|---------------|
| <b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008</b>   |               |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση | <b>0,00 €</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.