



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 18/3/2019

Αριθμός απόφασης: 664

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) 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' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, κατά **α)** της με αριθ. ... – **17/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, **β)** της με αριθ. ... – **17/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, **γ)** της με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και **δ)** της με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τη με αρ. πρωτ. ... – **11/1/2019** Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.
8. Τα με αρ. πρωτ. ... – **27/11/2018** και ... – **1/2/2019** συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.
9. Τη με αριθ. ... - **4/2/2019** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Δράμας.
10. Το από **13/2/2019** «Πόρισμα Παροχής Διευκρινήσεων» της ΔΟΥ Δράμας, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. ... – **13/2/2019** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. ... **19/2/2019**).
11. Τη με αριθ. ... - **19/2/2018** Απόφαση παράτασης προθεσμίας εξέτασης της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.4587/2018 της Υπηρεσίας μας.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» **με ΑΦΜ:...** και των με αρ. πρωτ. ... – **27/11/2018** και ... – **1/2/2019** συμπληρωματικών υπομνημάτων της, τα οποία κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... – **17/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. ... – **27/10/2016** έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013) (μη προσκόμιση - επίδειξη βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2008) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ.1δ' και 2δ' του άρθρου 54 του ίδιου νόμου. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Δράμας με τον Α.Χ.Κ..../1 - **2018**.
- Με τη με αριθ. ... – **17/9/2018** πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. ... – **11/6/2018** έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013) (μη προσκόμιση - επίδειξη βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2008) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ.1δ' και 2δ' του άρθρου 54 του ίδιου νόμου. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Δράμας με τον Α.Χ.Κ..../2 - **2018**.
- Με τη με αριθ. - **17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου 13.860,00€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ποσού 6.930,00€ και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ποσού 5.767,15€, δη σύνολο φόρου **26.557,15€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Δράμας με Α.Χ.Κ..../1

- 2018.

- Με τη με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 53.200,00€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ποσού 26.600,00€ και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ποσού 21.359,80€, δη σύνολο φόρου **101.936,52€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα εξωλογιστικά προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Δράμας με τον Α.Χ.Κ. .../1 -**2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **17/9/2018** εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Δράμας σε εκτέλεση της με ... – **6/7/2018** εντολής μερικού ελέγχου (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των με αρ. .../0 – **24/12/2014** και .../1 – **28/12/2016** εντολών) του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα σχετικά συμπληρωματικά υπομνήματά της, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Δράμας, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ για την υπό κρίση χρήση 2008 έχει παραγραφεί.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες για τυπικούς λόγους, καθώς δε φέρουν αριθμό και χρονολογία, η φορολογική αρχή δεν αντέκρουσε τις απόψεις της προσφεύγουσας επί του σημειώματος διαπιστώσεων, αρνήθηκε να χορηγήσει αντίγραφα των εντολών ελέγχου και των προσκλήσεων που κοινοποιήθηκαν παρόλο που αυτά ζητήθηκαν με έγγραφο αίτημα της προσφεύγουσας, οι εντολές ελέγχου δεν επιδόθηκαν νόμιμα, ο προσωρινός (μερικός) έλεγχος παρανόμως μετατράπηκε σε τακτικό έλεγχο ελλείψει σχετικής εντολής.
3. Η φορολογική αρχή στοιχειοθέτησε πλημμελώς την αποδιδόμενη παράβαση της μη επίδειξης – διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων, οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, το βάρος της απόδειξης έχει αντιστραφεί, ο έλεγχος έχει αρνηθεί να παραλάβει προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, η φορολογική αρχή δεν εξάντλησε κάθε μέσο ανεύρεσης των βιβλίων και στοιχείων πριν προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων για την ελεγχόμενη χρήση.
4. Ο υπολογισμός της προσαύξησης 3,25% των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος δεν προκύπτει από συγκεκριμένα στοιχεία και υπερβαίνει τα δεδομένα της κοινής πείρας και τις γενικές αρχές του δικαίου και η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους είναι αυθαίρετη.
5. Ο αναλογών και καταβληθείς ΦΠΑ (ποσού 8.067,25€) των τιμολογίων αγορών και δαπανών απερρίφθη αδικαιολόγητα.
6. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ΦΠΑ αντίκειται στην κοινοτική νομολογία.

7. Από την επιβολή των προστίμων και τον καταλογισμό των φόρων των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει βλάβη της εταιρίας.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:
α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση...».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ΦΠΑ προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ προστίμου τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2019**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2α του Ν.2859/2000. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις **17/9/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν αριθμό και ημερομηνία έκδοσης και συγκεκριμένα: α) με αριθ. **779 – 17/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, β) με αριθ. **778 – 17/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, γ) με αριθ. **776 - 17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και δ) με αριθ. **777 - 17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008.

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το 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.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... 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».

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 ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά ... β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- Από τη ΔΟΥ Δράμας στάλθηκαν με συστημένες επιστολές στη δηλωθείσα σύμφωνα με το σύστημα TAXIS υποσύστημα μητρώο διεύθυνση κατοικίας του διευθύνοντα συμβούλου και νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας καθώς η αρμόδια ΔΟΥ είχε πληροφορίες ότι η εν λόγω επιχείρηση δε λειτουργούσε: α) η με αρ. πρωτ. ... – **24/12/2014** (αρ. συστ.RE...GR) γνωστοποίηση ότι είχε επιλεγεί για μερικό φορολογικό έλεγχο του οικονομικού έτους 2009, όπου αναφερόταν η σχετική εντολή ελέγχου με αρ. .../1 - **23/12/2014** και β) οι με αριθ. πρωτ. ... – **27/10/2016** (αρ. συστ.RE...GR) και ... – **11/6/2018** (αρ. συστ.RE...GR) προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2008. Οι παραπάνω επιστολές δεν επέστρεψαν από τα ΕΛΤΑ στην αρμόδια ΔΟΥ ως αζήτητες αλλά παραδόθηκαν σύμφωνα με την ηλεκτρονική διεύθυνση εντοπισμός αντικειμένου των ΕΛΤΑ στις **5/1/2015**, **1/11/2016** και **15/6/2018** αντίστοιχα.
- Στη συνέχεια στάλθηκε με συστημένη επιστολή (RE...GR) το με αριθμό ... – **12/7/2018** σημείωμα διαπιστώσεων - κλήση προς ακρόαση άρθ. 28 & 62 του Ν.4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις (αρ. πρωτ. ... – **17/7/2018** διαβιβαστικού εγγράφου). Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων - κλήση προς ακρόαση και υπέβαλε στη ΔΟΥ Δράμας στις **28/8/2018** το με αρ. πρωτ. ... έγγραφο υπόμνημά της, που λήφθηκε υπόψη όπως αναφέρεται στις σελίδες 9 - 13 της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΔ, σελίδες 21 - 25 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στις σελίδες 7 - 11 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ αλλά δεν τροποποίησε τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 11, 23, 10 αντίστοιχα, την αδράνεια της προσφεύγουσας επιβεβαίωσε προφορικά και η μέτοχός της, κατά την ημέρα υποβολής του με αρ. πρωτ. ... – **28/8/2018** εγγράφου υπομνήματος της προσφεύγουσας (άρθρο 171 του Ν.2717/1999 ΚΔΔ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2, 3 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιαστικά την έρευνα δικαστικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 3 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Οι διοικητικές αρχές, όταν υποβάλλονται αιτήσεις, οφείλουν να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις των ενδιαφερομένων και να αποφαινόμενοι για τα αιτήματά τους μέσα στην προθεσμία που τυχόν καθορίζεται από τις σχετικές ειδικές διατάξεις, ... 3. Οι υπηρεσίες απαλλάσσονται από τις κατά την παρ. 1 υποχρεώσεις αν το αίτημα είναι προδήλως παράνομο ή επαναλαμβάνεται κατά τρόπο καταχρηστικό».

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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013: «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου». Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την προαναφερθείσα διάταξη, δεν προκύπτει υποχρέωση του ελεγκτή επίδοσης της εντολής ελέγχου, παρά μόνο επίδειξής της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 και 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, ... 5. Στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με την έγγραφη συναίνεση του φορολογουμένου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατόπιν του με αρ. ... – **10/10/2018** έγγραφου αιτήματος της προσφεύγουσας η αρμόδια ΔΟΥ δε χορήγησε σε αυτήν τα αιτούμενα αντίγραφα, σύμφωνα με το σκεπτικό ότι: α) η γνωστοποίηση και οι προσκλήσεις ελέγχου είχαν σταλεί ταχυδρομικά και παραληφθεί (όπως αναφέρθηκε προηγουμένως) ενώ β) για τις σχετικές εντολές βάσει την παρ. 2 του αρθ. 25 του Ν.4174/2013 δεν προκύπτει υποχρέωση χορήγησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται επίσης ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα 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 αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα 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) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο

προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης των εντολών ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα των πράξεων, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω οι ισχυρισμοί της περί μη αντίκρουσης των απόψεών της επί του σημειώματος διαπιστώσεων, μη χορήγησης εντολών και προσκλήσεων ελέγχου παρόλο που ζητήθηκαν με έγγραφη αίτησή της, μη νόμιμης επίδοσης εντολών ελέγχου απορρίπτονται ως καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013: «1. Ο οριζόμενος ή 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 έχει 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, σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 – 2/5/2014 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ": « Άρθρο 25 Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. ...

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου. ...

...Λοιπά θέματα ελέγχου ... 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ. 1037/2005 καθορίσθηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των

εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

2. Περαιτέρω με την απόφαση του Υφυπουργού των Οικονομικών ΠΟΛ. 1072/2011 (Φ.Ε.Κ. 577 Β'), όπως ισχύει, καθορίσθηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των υπαγόμενων στην αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. επιτηδευματιών καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής φόρων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009. ... 4. Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/2011».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι σχετικές εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας με αρ. .../0 – 24/12/2014, .../1 – 28/12/2016 αφορούν μερικό έλεγχο όλων των φορολογιών της χρήσης 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1072/2011 και σε αντικατάσταση αυτών η με αρ ... – 6/7/2018 αφορά μερικό έλεγχο όλων των φορολογιών της χρήσης 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1072/2011 όπως διευκρινίστηκε και με την ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 – 2/5/2014 εγκύκλιο.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων για τυπικούς λόγους και συγκεκριμένα επειδή δε φέρουν αριθμό και χρονολογία έκδοσης καθώς και λόγω μη αντίκρουσης των απόψεων της επί του σημειώματος διαπιστώσεων από τον έλεγχο, μη χορήγησης εντολών και προσκλήσεων ελέγχου παρόλο που ζητήθηκαν με έγγραφη αίτησή της, μη νόμιμης επίδοσης εντολών ελέγχου, παράνομης μετατροπής του προσωρινού (μερικού) ελέγχου σε τακτικό έλεγχο ελλείψει σχετικής εντολής απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό*

του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, 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, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΔΟΥ Δράμας όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/9/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΔ (σελ. 5 – 15), φορολογίας εισοδήματος (σελ. 5 – 26) και ΦΠΑ (σελ. 5 – 24) , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται καταρχήν βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι «τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα

βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης».

Επειδή, στην παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ...»

Επειδή, επιπροσθέτως η προσφεύγουσα για την υπό κρίση χρήση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ οπότε για τη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994 (δεκαπενταετία) και του άρθρου 57 παρ. 2α του Ν.2859/2000 (δεκαετία) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992. Για την επίδειξη ισχύουν τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου βιβλία και στοιχεία και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε τις με αριθ. ... – **17/9/2018** και ... – **17/9/2018** πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1064/2017 της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα

στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. ... – 27/11/2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε αθεώρητη μηχανογραφημένη κατάσταση αγορών και δαπανών της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 (ανά μήνα, πλήθος σελ. 12) και φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων (375 φωτοτυπίες τιμολογίων). Στη συνέχεια, κατόπιν της με αρ. πρωτ. ... – 11/1/2019 κλήσης προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας, με το με αρ. πρωτ. ... – 1/2/2019 συμπληρωματικό υπόμνημά της κατέθεσε πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία (379 πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία δηλαδή τιμολόγια, δελτία αποστολής, φορτωτικές κλπ και 1 φορολογικό στοιχείο σε φωτοτυπία) αγορών και δαπανών της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, τα οποία στάλθηκαν στη ΔΟΥ Δράμας για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. 2 - 4/2/2019 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια του με αριθ. πρωτ. ... – 4/2/2019 διαβιβαστικού εγγράφου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής η ΔΟΥ Δράμας με το με αριθ. πρωτ. ... – 13/2/2019 (αρ. πρωτ. εισερ. ... 19/2/2019) έγγραφό της και το συνημμένο σε αυτό από 13/2/2019 «Πόρισμα Παροχής Διευκρινήσεων», εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας διευκρινίζει τα εξής:

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα θεωρημένα λογιστικά βιβλία της καθώς και λοιπά έγγραφα που απαιτούνται για την διενέργεια του ελέγχου, παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Συγκεκριμένα στην προσφεύγουσα έχουν επιβληθεί οι παρακάτω αποφάσεις επιβολής προστίμων για μη προσκόμιση – επίδειξη των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων και από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο:

Αριθμός και Ημερομηνία ΑΕΠ	Είδος Παράβασης
... - 9/3/2012	Μη προσκόμιση - επίδειξη βιβλίων στοιχείων ΚΒΣ χρήσης 2008
... - 26/3/2012	Μη προσκόμιση - επίδειξη βιβλίων στοιχείων ΚΒΣ χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008, 2009
... - 21/5/2013	Μη προσκόμιση - επίδειξη βιβλίων στοιχείων ΚΒΣ χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ελεγχόμενη δεν έχει ανταποκριθεί σε έγγραφα αιτήματα της φορολογικής αρχής επανειλημμένα, τρεις (3) φορές από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο και δύο (2) φορές από τον παρόντα, σύνολο πέντε (5) φορές.

Επειδή, σύμφωνα και με το προφίλ φορολογούμενου (καρτέλα ΚΒΣ) του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS για την προσφεύγουσα προκύπτουν τα εξής:

A/A ΑΕΠ	Ημ/νία ΑΕΠ	Διαχ.Περίοδο (ΑΠΟ) (ΕΩΣ)	Παράβαση
...	26/3/2012	1/1 - 31/12/2011	Μη επίδειξη Βιβλίων, Στοιχ. δεύτερη και τρίτη φορά
...	21/5/2013	1/1 - 31/12/2012	Μη επίδειξη Βιβλίων, Στοιχ. δεύτερη και τρίτη φορά
...	9/3/2012	1/1 - 31/12/2011	Μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από πρόσκληση
...	8/10/2018	1/1 - 31/12/2018	Μη ανταπόκριση σε αίτηση της φορ. διοικ.για παρ.πληροφ.
...	8/10/2018	1/1 - 31/12/2016	Μη ανταπόκριση σε αίτηση της φορ. διοικ.για παρ.πληροφ.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις του ως άνω πορίσματος της ΔΟΥ Δράμας ως προς τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της μη επίδειξης – διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων, πλημμελούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, άρνησης του ελέγχου να παραλάβει προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, μη εξάντλησης κάθε μέσου ανεύρεσης των βιβλίων και στοιχείων από την πλευρά της φορολογικής αρχής, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρ.4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... στ) Δεν διαφυλλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 3 και 2 του ν.2238/1994 (όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο) ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη

φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1087/2005 ορίζεται ότι: «Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.....».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή δύναται να προσαυξήσει τα ακαθάριστα εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, λόγω λοιπών περιπτώσεων παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ186/92 (στη συγκεκριμένη περίπτωση μη προσκόμιση θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων) αλλά δε συμπεριλαμβάνονται στις προαναφερθείσες παραβάσεις (απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων).

Επειδή, σύμφωνα με την από **17/9/2018** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ.186/92 και του άρθρου 30 Ν.2238/94 προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τη χρήση 2008 εξωλογιστικά με βάση τις υποβληθείσες από αυτή συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών του άρθρου 20 ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) στο ποσό των **271.121,62€**. Προέβη όμως και σε προσαύξηση των παραπάνω ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας με συντελεστή ύψους **3,25%**, δηλαδή **271.121,62€* 3,25% = 280.000,00€** χωρίς να αποτυπώνονται στην εν λόγω έκθεση ελέγχου τα συγκεκριμένα στοιχεία και οι πληροφορίες που διέθετε ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ή άλλες επαληθεύσεις που να προσδιορίζουν και να αιτιολογούν το ύψος του συγκεκριμένου συντελεστή.

Επειδή, δεδομένου ότι, δεν τεκμηριώνεται επαρκώς η προσαύξηση από τον έλεγχο των ως άνω ακαθαρίστων εσόδων με συντελεστή ύψους **3,25%**, τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση περιορίζονται στο ποσό των **271.121,62€** (δηλαδή χωρίς προσαύξηση τους).

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν.2238/1994 (όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο) ορίζεται ότι: «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. ... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). ...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:.... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση όπως προαναφέρθηκε η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, η φορολογική αρχή ορθώς εφάρμοσε την προσαύξηση του μοναδικού συντελεστή καθαρών κερδών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2γ του Ν.2238/1994.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω δια της παρούσας απόφασης τροποποιείται η με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας ως εξής:

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
(Καθαρά κέρδη) = (Ακαθάριστα έσοδα) Χ (Σ.Κ.Κ.%) 280.000,00€ * 19,80%	(Καθαρά κέρδη) = (Ακαθάριστα έσοδα) Χ (Σ.Κ.Κ.%) 271.121,62€ * 19,80%
55.440,00	53.682,08

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	0,00	55.440,00	53.682,08	53.682,08
Φόρος εισοδήματος	0,00	13.860,00	13.420,52	13.420,52
Ποσοστό προστίμου		50%	50%	
Πρόστιμο αρ. 58 του Ν.4174/2013		6.930,00	6.710,26	6.710,26
Διαφορά μηνών για τόκους		57	57	
Τόκοι αρ. 53 Ν.4174/2013 (μήνες 57*0,73%= 41,61%)		5.767,15	5.584,28	5.584,28
Σύνολο φόρου, προστίμου & τόκων		26.557,15	25.715,06	25.715,06

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου υπολογισμού της προσαύξησης 3,25% των ακαθαρίστων εσόδων γίνεται αποδεκτός ενώ ο ισχυρισμός της περί αυθαίρετης προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται 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»,

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται 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»

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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 το άρθρο 8 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης»

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν.2859/2000 (όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο) ορίζεται ότι: «1. Η παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες έχει στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, αν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.»

Επειδή, με το άρθρο 16 του Ν.2859/2000 (όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο) ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου, γ) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, δ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο,

σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,ε) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών».

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 (όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο) 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. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. 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. Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος

προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.». Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκείμενου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,», Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.» κατά δε το άρθρο 25, «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α), β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.». Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», και στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέμπει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκείμενου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς

τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής : α) ο ΦΠΑ εκπίπτεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις. β) ο ΦΠΑ εκπίπτεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και γ) ο ΦΠΑ εκπίπτεται άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95,110/98,400/98,32/03,177/03), δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία).(C-342/87) Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε: α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη - μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κράτη - μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κράτη - μέλη να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99)». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000, Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, στην υπ' αριθ. C-95/2007 απόφαση του ΔΕΚ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης ως κύρωση για την παράβαση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών υπό την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να τιμωρούν τη μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών.Η εν λόγω πρακτική βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου προστιθεμένης αξίας και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, (βλ. σκέψεις 62-63, 65-68, 72, διατακτ. 2)...».

Επειδή, «...όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, βάσει σφαιρικής εξετάσεως του συνόλου των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη. Πάντως, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να μην αναγνωρίζεται μόνον όταν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.» (C-324/11).

Επειδή, «..... από τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-80/11 και C-142/11 προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να στερήσει την έκπτωση α) αν δεν αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη επί την οποίας η έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης, ή β) με την αιτιολογία ότι ο λήπτης δεν βεβαιώθηκε, πρώτον, ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών είχε την ιδιότητα του υποκειμένου, δεύτερον, ότι διέθετε τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τρίτον, ότι είχε εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, ή γ) με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα παραστατικά από τα οποία να προκύπτουν τα τρία προαναφερθέντα στοιχεία, παρά το γεγονός ότι πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία 2006/112 για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης από τον εκδότη του τιμολογίου. Σχετική είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-18/13.» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 822).

Επειδή, «.... ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο μπορεί να εκπεσθεί μόνο εφόσον τα τιμολόγια είναι νόμιμα και όχι στην περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν παραποιηθεί ως προς την ημερομηνία έκδοσής τους ή την ποσότητα των αγαθών που αναγράφονται σε αυτά ή την τιμή μονάδας των ιδίων αγαθών ή τη συνολική αξία, οπότε και θεωρούνται ως νοθευμένα. (Σχετ. εγγ.1043794/1625/446/A0014/

14.4.2008). Για να συμβεί αυτό πρέπει να αποδεικνύεται παραποίηση, νόθευση επί της ουσίας και όχι διορθώσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας. Επιβάλλεται για λόγους απόδειξης, να διασταυρώνεται το γεγονός με το αντίτυπο του αντισυμβαλλόμενου». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος- Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 32. Άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ.846).

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225 - 28/9/2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «.....το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.)».

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε αθεώρητη μηχανογραφημένη κατάσταση αγορών και δαπανών της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων (375 φωτοτυπίες τιμολογίων) με το με αρ. πρωτ. ... – 27/11/2018 συμπληρωματικό υπόμνημά της και σε συνέχεια αυτού 379 πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, δηλαδή τιμολόγια, δελτία αποστολής, φορτωτικές κλπ και 1 φορολογικό στοιχείο σε φωτοτυπία, αγορών και δαπανών της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 με το με αρ. πρωτ. ... – 1/2/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα της, τα οποία στάλθηκαν στη ΔΟΥ Δράμας για τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων με τη με αριθ. 2 - 4/2/2019 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την προαναφερόμενη πράξη αναπομπής, η ΔΟΥ Δράμας με το με αριθ. πρωτ. ... – 13/2/2019 (αρ. πρωτ. εισερ. ... 19/2/2019) έγγραφό της και το συνημμένο σε αυτό από 13/2/2019 «Πόρισμα Παροχής Διευκρινήσεων», εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι για να εκπέσει ο ΦΠΑ εισροών των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών και αγορών πρέπει αυτά να είναι καταχωρημένα στα σχετικά θεωρημένα λογιστικά βιβλία Γ' κατηγορίας τα οποία δεν προσκομίστηκαν, ούτε δηλώθηκαν ως απολεσθέντα λόγω κλοπής ή αποδεδειγμένης καταστροφής από πυρκαγιά ή άλλου απρόβλεπτου γεγονότος. Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή ΦΠΑ. Συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος δε δύναται να αναγνωρίσει αποσπασματικά μόνο, με την προσκόμιση των τιμολογίων αγορών - δαπανών δικαίωμα εκπτώσεως του αναλογούντος επί του ποσού αυτού φόρου εισροών από τον φόρο των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων εκροών της.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, προκειμένου να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα της προσφεύγουσας να εκπέσει το ΦΠΑ των προσκομισθέντων τιμολογίων που πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 30 του Ν.2859/2000 έπρεπε να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις διαπιστώσεις του ελέγχου ως αυτές αποτυπώνονται στο από 13/2/2019 «Πόρισμα Παροχής Διευκρινήσεων» της ΔΟΥ Δράμας, δεν τεκμηριώνεται από τον έλεγχο, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι τα προσκομισθέντα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) δεν είναι νόμιμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ως προαναφέρθηκε, προσκόμισε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **379** πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, (δηλαδή τιμολόγια, δελτία αποστολής κλπ) εκ των οποίων **372** είναι **πρωτότυπα τιμολόγια αγορών και δαπανών** συνολικής καθαρής αξίας **47.744,62€** πλέον ΦΠΑ **8.301,63€**.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση η ΔΕΔ λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς του άρθρου 30 παρ. 4 του Ν.2859/2000 από τα παραπάνω προσκομισθέντα δε γίνονται δεκτά, καθώς δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, τα πρωτότυπα τιμολόγια που αφορούν:

α) δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης και **β)** δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, με δεδομένο ότι η προσφεύγουσα σύμφωνα με το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων και πληρωμής τελών κυκλοφορίας της ΓΓΠΣ στην υπό κρίση περίοδο (αλλά έως και σήμερα) είχε στην κατοχή της μόνο το με αρ. κυκλοφορίας **PMK3550** επιβατικό αυτοκίνητο (5 θέσεων, βενζινοκίνητο). Συγκεκριμένα δεν έγιναν αποδεκτά τα παρακάτω:

Α/Α	ΑΦΜ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΛΗΘ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΩΝ
1	...	...	1	336,13	63,87	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
2	...	...	1	260,09	49,42	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
3	...	...	2	50,00	9,50	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
4	...	...	6	1.192,00	226,48	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
5	...	...	1	210,08	39,92	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
6	...	...	5	398,24	75,66	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
7	...	...	1	56,00	10,64	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
8	...	...	158	6.232,93	1.139,34	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
9	...	...	4	655,12	124,46	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΟΙΝΩΝ
10	...	...	1	46,00	8,74	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
11	...	...	2	217,77	41,37	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
12	...	...	2	366,36	69,60	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
13	...	...	32	13.469,75	2.559,25	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
14	...	...	1	67,23	12,77	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ
		Γενικό Άθροισμα	217	23.557,70	4.431,02	

Επειδή, περαιτέρω λαμβάνοντας υπόψη α) τη συμφωνία των δεδομένων της συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών της ΓΓΠΣ της προσφεύγουσας και των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων της ΓΓΠΣ που την έχουν δηλώσει ως πελάτη για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008, β) τη διασταύρωση από το προφίλ συναλλασσόμενου ELENXIS και συγκεκριμένα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 διαπιστώθηκε ότι: οι αντισυμβαλλόμενοι της βρίσκονταν σε λειτουργία, είχαν συναφή δραστηριότητα με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας, δε διαπιστώθηκαν σε βάρος τους παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή/και εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν φέρουν αριθμό και διάτρηση θεωρημένων στοιχείων ή σήμανση φορολογικών μηχανισμών που έχουν δηλωθεί στις αρμόδιες ΔΟΥ των αντισυμβαλλόμενων, γίνονται από την ΔΕΔ αποδεκτά με δυνατότητα έκπτωσης φόρου **154** πρωτότυπα τιμολόγια αγορών και δαπανών συνολικής αξίας **23.332,56€** πλέον ΦΠΑ **3.793,69€** και συγκεκριμένα τα παρακάτω:

A/A	ΑΦΜ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΛΗΘ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...	...	2	210,60	40,02
2	...	...	8	2.527,69	480,28
3	...	...	2	52,45	9,97
4	...	...	4	432,36	82,15
5	...	...	2	134,49	25,56
6	...	...	1	3.853,35	732,14
7	...	...	1	1,85	0,35
8	...	...	1	43,71	8,30
9	...	...	1	13,44	2,55
10	...	...	1	87,06	16,54
11	...	...	2	364,18	69,19
12	...	...	7	5.299,75	368,55
13	...	...	5	126,33	23,99
14	...	...	11	128,33	24,41
15	...	...	1	1.161,00	220,59
16	...	...	1	31,60	6,00
17	...	...	2	78,90	15,00
18	...	...	24	2.535,62	481,75
19	...	...	1	29,40	5,59
20	...	...	9	69,31	13,19
21	...	...	7	863,99	163,01
22	...	...	2	47,72	9,05
23	...	...	1	851,28	161,74
24	...	...	1	77,18	14,66
25	...	...	3	675,24	128,30
26	...	...	9	137,38	26,09
27	...	...	1	590,00	112,10
28	...	...	3	109,30	20,76
29	...	...	4	143,30	27,22
30	...	...	2	328,31	62,38
31	...	...	13	264,35	50,24
32	...	...	22	698,04	132,66
33	...	...	1	1.365,05	259,36
		Γενικό άθροισμα	154	23.332,56	3.793,69

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε στον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος της προσφεύγουσας επαναπροσδιορίζονται με την παρούσα απόφαση σε **271.121,62€**.

Επειδή, η ΔΕΔ κατόπιν των ανωτέρω τροποποιεί τη με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	280.000,00	271.121,62	271.121,62
Αξία φορολογητέων εισροών	0,00	0,00	23.332,56	23.332,56

Φόρος εκροών	0,00	53.200,00	51.513,11	51.513,11
Υπόλοιπο φόρου εισροών	0,00	0,00	3.793,69	3.793,69
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	53.200,00	47.719,42	47.719,42
Ποσοστό προστίμου		50%	50%	
Πρόστιμο αρ. 58Α του Ν.4174/2013		26.600,00	23.859,71	23.859,71
Διαφορά μηνών για τόκους		57	57	
Τόκοι αρ. 53 Ν.4174/2013 (μήνες 57*0,73%= 41,61%)		22.136,52	19.856,05	19.856,05
Σύνολο φόρου, προστίμου & τόκων		101.936,52	91.435,18	91.435,18

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αδικαιολόγητη απόρριψη του αναλογούντος και καταβληθέντος ΦΠΑ (ποσού 8.067,25€) των τιμολογίων αγορών και δαπανών γίνεται εν μέρει δεκτός.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225/28-09-2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από **17/9/2018** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, ως οι διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 του Ν.2238/1994 ορίζουν. Επιπροσθέτως, ορθά η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν για τη φορολογία εισοδήματος με την παρούσα απόφαση (όπως αναφέρθηκε στον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εναρμόνισης του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών προς τις διατάξεις της κοινοτικής νομοθεσίας **είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.**

Ως προς τον έβδομο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

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.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί βλάβης της από την επιβολή των προστίμων και τον καταλογισμό των φόρων των προσβαλλόμενων πράξεων, **απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - **23/10/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση**: α) της με αριθ. ... - **17/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθ. ... - **17/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας.
- την **τροποποίηση**: α) της με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και β) της με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

- Η με αριθ. ... - **17/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	500,00€

Φορολογικό έτος 2018

- Η με αριθ. ... - **17/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	500,00€

Οικ. Έτος 2009 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2008

- Η με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	13.860,00 €	13.420,52 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	6.930,00 €	6.710,26 €
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	5.767,15 €	5.584,28 €
Καταλογιζόμενο ποσό	26.557,15 €	25.715,06 €

- Η με αριθ. ... - **17/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει	Βάσει
--	--------------	--------------

	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	53.200,00 €	47.719,42 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	26.600,00 €	23.859,71 €
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	22.136,52 €	19.856,05 €
Καταλογιζόμενο ποσό	101.936,52 €	91.435,18 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.