



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2027

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22/5/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού αρ. ..., κατά της με αρ./16-4-2019 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της με αρ./16-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και της με αρ./16-4-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 3/6/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/5/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/16-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 47.107,98 €, πλέον πρόσθετου φόρου 45.562,84 €, ήτοι συνολικού ποσού **92.670,82 €**.
2. Με την με αριθμό/16-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 75.180,79 €, πλέον πρόσθετου φόρου 72.166,03 €, ήτοι συνολικού ποσού **147.346,82 €**.
3. Με την με αριθμό/16-4-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $75.180,79 \times 50\% =$ **37.590,40€**.

Δυνάμει της με αρ./3/8-8-2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2010 και 2011. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή : α) το με αρ. πρωτ./2012 Πληροφοριακό Δελτίο της πρώην Δ.Ο.Υ. Κοζάνης – Σερβίων – Νεάπολης Βοΐου και Σιάτιστας, που αφορά σε έλεγχο της επιχείρησης «....._ ΑΦΜ, σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω εταιρία εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα και β) το με αρ. πρωτ./26-6-2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 25/6/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., βάσει της

οποίας, η επιχείρηση «....._ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, η επιχείρηση «..... _ ΑΦΜ» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2009, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 35.000,00 € και στη χρήση 2010, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 50.000,00 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, για τις ανωτέρω παραβάσεις δεν καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμα, διότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009 και 2010 το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων είχε παραγραφεί.

Περαιτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος τα πορίσματα της από 25/6/22015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, σύμφωνα με τα οποία, η επιχείρηση «....._ ΑΦΜ» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2009, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 169.695,00 €, στη χρήση 2010, έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 271.000,00 € και στη χρήση 2011, δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 326.873,00 €, καταλόγισε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο Κ.Β.Σ. και εξέδωσε τη με αριθμό .../20-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. στη χρήση 2011, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων στις χρήσεις 2009 και 2010 είχε υποπέσει σε παραγραφή. Ακολούθως, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της χρήσης 2011 επαρκή και ακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της χρήσης λογιστικά με την προσθήκη των ως άνω εικονικών δαπανών αξίας 326.873,00 € ως λογιστικές διαφορές και την αφαίρεσή τους από τις φορολογητέες εισροές.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νόμω και ουσία αβάσιμες, αόριστες και αναιτιολόγητες. Πραγματοποίηση του συνόλου των συναλλαγών. Ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο της εταιρίας.
3. Νόμω και ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου δύναται να εκπέσει νομίμως τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του και τον αναλογούντα ΦΠΑ.
4. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
5. Το πόρισμα του ελέγχου και ο σε βάρος της καταλογισμός προσκρούουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
6. Η διαδικασία ελέγχου δεν είναι νόμιμη, καθώς ο έλεγχος έλαβε χώρα στην υπηρεσία, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ..

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει :

- Φωτοαντίγραφο του με αριθμ. 33/18-4-2011 τιμολογίου πώλησης της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, με το οποίο μεταβιβάστηκε στην εκδότρια «.....» ένας καινούριος εκσκαφέας φορτωτής τύπου NEW HOLLAND B 90 B, αξίας 70.500,00 €.
- Υπεύθυνες δηλώσεις του, με τις οποίες βεβαιώνει τη μεταβίβαση μηχανημάτων έργου στην
- Φωτοαντίγραφα επιταγών συνολικής αξίας 339.000,00 € που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την
- Φωτοαντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών υπεργολαβίας που υπέγραψε η προσφεύγουσα με τονγια την εκτέλεση των έργων «ΒΕΛΤΙΩΣΗ – ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ – ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΔΙΚΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ - : ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΑΦΑΛΤΙΚΩΝ ΟΔΟΣΤΡΩΜΑΤΩΝ» της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Πιερίας, «Βελτίωση υφιστάμενης αγροτικής οδοποιίας στη θέση-» του Δήμου, «Κατασκευή κρασπεδορείθρων και οδοστρωμάτων ενότητας καπνικού σταθμού» του Δήμου
- Φωτοαντίγραφα ιδιωτικών συμφωνητικών υπεργολαβίας που υπέγραψε η προσφεύγουσα με τονγια την εκτέλεση των έργων «Αποχέτευση ακαθάρτων οικισμού» και «Αποχέτευση ακαθάρτων οικισμού» της Δ.Ε.Υ.Α. Κατερίνης.
- Βεβαίωση περάτωσης εργασιών του έργου «Αποχέτευση ακαθάρτων Οικισμού» της Δ.Ε.Υ.Α. Κατερίνης με ανάδοχο τον
- Πρωτόκολλο οριστικής παραλαβής του έργου «Αποχέτευση ακαθάρτων οικισμού» της Δ.Ε.Υ.Α. Κατερίνης.
- Φωτοαντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού υπεργολαβίας που υπέγραψε η προσφεύγουσα με την Κοινωνία κληρονόμωνγια την εκτέλεση του έργου «Συντήρηση – εμπλουτισμός δικτύων ύδρευσης στα Δ.Δ. του Δήμου
- Φωτοαντίγραφα των υπεργολαβικών συμβάσεων που υπέγραψε η προσφεύγουσα με την εταιρία «.....», η οποία αποτελεί μέρος της Κατασκευαστικής Κοινοπραξίας-.....
- Φωτοαντίγραφο του από 24/11/2010 ιδιωτικού συμφωνητικού συμβάσεως υπεργολαβίας που υπέγραψε η προσφεύγουσα με την «.....».
- Φωτοαντίγραφα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και τιμολογίων τεχνικών έργων εκδόσεως της προσφεύγουσας με πελάτη την «.....».
- Την από 21/5/2018 Βεβαίωση της εταιρίας «.....», με την οποία βεβαιώνεται η συνεργασία της προσφεύγουσας με την εν λόγω εταιρία κατά την διάρκεια της κατασκευής της Σήραγγας T1 και των εργασιών Ανοιχτού Ορύγματος Κατερίνης στον Αυτοκινητόδρομο Αιγαίου,

- Το από 3/1/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό που υπογράφηκε με την εκδότρια «..... – ΑΦΜ», σύμφωνα με το οποίο στη χρήση 2011 η προσφεύγουσα ενοικίασε μηχανολογικό εξοπλισμό της ανωτέρω εταιρίας

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «*1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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.*».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «*5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με

τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στο άρθρο 19 του Ν.3091/2002 ορίζεται ότι : «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./3/8-8-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ./2012 Πληροφοριακού Δελτίου της πρώην Δ.Ο.Υ. Κοζάνης – Σερβίων – Νεάπολης Βοΐου και Σιάτιστας και του με αρ. πρωτ./26-6-2015 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 25/6/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., βάσει της οποίας, η επιχείρηση «....._ΑΦΜ» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2009, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 169.695,00 €, στη χρήση 2010, έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 271.000,00 € και στη χρήση 2011, δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 326.873,00 €. Ακολούθως, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων στις χρήσεις 2009 και 2010 είχε υποπέσει σε παραγραφή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προέβη στην έκδοση της με αριθμό/20-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης 2011 εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (πενταετία).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, περί παράτασης του χρόνου

παραγραφής κατά δύο ακόμη έτη, πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 *«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 *«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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών

περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει έδρα στην οδό, στη, με αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση οικοδομών, τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα, την εκμετάλλευση ακινήτων, τα χωματουργικά έργα με ίδια ή μισθωμένα μέσα, τις μισθώσεις οχημάτων και παρελκόμενων για την απομάκρυνση υλικών, τη μεταποίηση, διαλογή και εμπορία αδρανών υλικών, την κατασκευή και εκμετάλλευση σταθμών παραγωγής ενέργειας από

ανανεώσιμες πηγές και τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες έργων υποδομής. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2011, δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 326.873,00 €, πλέον ΦΠΑ 75.180,79 €, έκδοσης της επιχείρησης «....._ ΑΦΜ», για χωματουργικές εργασίες.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 25-06-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η οποία συντάχθηκε για την εκδότηρια «.....», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότηρια των στοιχείων:

Η εκδότηρια υπέβαλε την από 8/11/2007 Δήλωση Έναρξης Δραστηριότητας, με αντικείμενο εργασιών «Άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», με έδρα την Από το ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλώσει την από 24/04/2006, έγγαμη σχέση της με τον Η φορολογική αρχή στα πλαίσια διενεργηθέντος ελέγχου, κατάσχε με την από 21/1/2013 έκθεση κατάσχεσης, ορισμένα βιβλία και στοιχεία, ενώ για τα υπόλοιπα, παρέλαβε την από 12/03/2013 υπεύθυνη δήλωση απώλειας των βιβλίων και στοιχείων της. Παράλληλα, την ίδια ημέρα δήλωσε προφορικά στη φορολογική αρχή, ότι με το αριθμ. .../18-4-2011 τιμολόγιο πώλησης, αγόρασε από την επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ.» το μηχάνημα έργου με περιγραφή «ΚΑΙΝ. ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ NEW HOLLAND B 90 B N8GH21464» καθαρής αξίας 57.317,07€ πλέον Φ.Π.Α., το οποίο εν τέλει δεν έθεσε σε λειτουργία, καθότι δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων του. Επίσης, από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Η ίδια δηλώνει ότι εκτέλεσε τις χωματουργικές εργασίες με τα υπ' αριθμ. και, τα οποία, σύμφωνα με το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων του taxis, ανήκουν στο Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου, φέρεται να εκτέλεσε στην πενταετία που ακολούθησε από της ενάρξεως της δραστηριότητάς της και μέχρι την 31/12/2012, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τρίτους, οι υποτιθέμενες προσφερόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται είναι κυρίως εκσκαφή, φόρτωση, διάστρωση, διαμόρφωση και μεταφορά μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχάλικων, καλουπιών, άλατος, με τη χρήση οχημάτων, φορτωτή (φορτωτή 540 international), τσάπας (τσάπας 922 λιπχερ), τσαπάκι, φορτηγά (4αξονικά). Σε αρκετά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, η

περιγραφή στην παρεχόμενη υπηρεσία είναι ελλιπής - γενική και ο γραφικός χαρακτήρας αλλάζει από λήπτη σε λήπτη. Η ελεγχόμενη για να φαίνεται συνεπής ως προς τις υποχρεώσεις της στο Δημόσιο, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας εισοδήματος με εικονικά ποσά, φροντίζοντας ειδικά για τον Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εισροές να είναι περίπου ισόποσες με τις φορολογητέες εκροές, ούτως ώστε το καταβαλλόμενο κάθε φορά ποσό να μη ξεπερνά τις μερικές δεκάδες ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, σε συνδυασμό και με το νεαρό της ηλικίας της (κατά τον χρόνο υποβολής της έναρξης δραστηριότητας στις 20/10/2007, ήταν είκοσι (20) ετών, στις 22/12/2008 έγινε μητέρα στο δεύτερο τέκνο της) αλλά και το γεγονός ότι δεν διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, δεν κατείχε επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων, η φορολογική αρχή κατέληξε ότι όλα τα εκδοθέντα εκ μέρους της φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα και αφού διαπίστωσε την καταχώρηση των υπό κρίση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών στα βιβλία της προσφεύγουσας, καταλόγισε πρόστιμο για την παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου και προστίμου..

Επειδή στην κρίση περί εικονικότητας, εν προκειμένω, κατέληξε η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα προηγηθέντος ελέγχου που είχε διενεργηθεί στις εγκαταστάσεις της εκδότριας των στοιχείων όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 φέρεται να εκτέλεσε, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€, ενώ παράλληλα η επιχείρηση δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους, 24.752,12 €, 56.032,68 €, 154.363,17 €, 56.132,06 € και 31.750,57 €, αντίστοιχα, και καθαρά κέρδη 13.662,24 €, 13.681,65 €, 1.301,63€, 4.647,79 € και 9.633,93 €, αντίστοιχα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και

εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

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

Επειδή, ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα καταγραφέντα στην από 16/4/2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας στοιχεία, καθώς και τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα και ειδικότερα το γεγονός ότι :

- η εκδότρια είναι από τις 24/4/2006 παντρεμένη με τον, με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ./13 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου Ο σύζυγος της εκδότριας, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, έκανε στις 30/01/2006 έναρξη επαγγέλματος με δραστηριότητα «ΑΛΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ» και είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία,
- από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων του υποσυστήματος TAXIS της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι τα με αριθμ. και φορτηγά ιδιωτικής χρήσης ανήκουν στον, πατέρα του και πεθερό της εκδότριας,
- το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα με αριθμ. .../18-4-2011 τιμολόγιο πώλησης αγαθών της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, με το οποίο μεταβιβάστηκε στην εκδότρια «.....» ένας καινούριος εκσκαφέας φορτωτής τύπου NEW HOLLAND B 90 B, αξίας 70.500,00 €, δεν καθίσταται ικανό να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών, δεδομένου ότι η εκδότρια των στοιχείων δήλωσε ενώπιον της φορολογικής αρχής, ότι το εν λόγω μηχάνημα δεν τέθηκε σε λειτουργία, διότι δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων. Περαιτέρω, οι προσκομιζόμενες υπεύθυνες δηλώσεις του, με τις οποίες βεβαιώνει τη μεταβίβαση μηχανημάτων έργου στην, είναι ανίσχυρες, δεδομένου ότι τόσο από το πληροφοριακό σύστημα taxis, όσο και από το με αρ. πρωτ./6-6-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας Ημαθίας προκύπτει ότι η δεν είχε κανένα μηχάνημα έργου στην κατοχή της,

συνάγεται ότι τα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 326.873,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ», είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών (Ημερολόγιο των έργων, πιστοποιήσεις των επιμετρήσεων από τους επιβλέποντες μηχανικούς των έργων, ιδιωτικά συμφωνητικά έργου με την εκδότρια των τιμολογίων «..... – ΑΦΜ»). Ειδικότερα δε, όσον αφορά στη βεβαίωση περάτωσης εργασιών του έργου «Αποχέτευση ακαθάρτων Οικισμού» της Δ.Ε.Υ.Α. Κατερίνης και στην οριστική παραλαβή του έργου «Αποχέτευση ακαθάρτων οικισμού» της Δ.Ε.Υ.Α. Κατερίνης, ελλείπουν κρίσιμα στοιχεία για την εξαγωγή συμπερασμάτων, όπως η χρονική διάρκεια των έργων, τα είδη εργασιών που τελέστηκαν και η συμφωνηθείσα αξία των έργων αυτών. Περαιτέρω η προσκόμιση των φωτοτυπιών των τραπεζικών επιταγών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα σε διαταγή της εκδότριας των στοιχείων επιχείρησης, χωρίς την προσκόμιση ανάλυσης των τραπεζικών λογαριασμών, τόσο της λήπτριας εταιρίας, όσο και της εκδότριας επιχείρησης, δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, δεδομένου ότι στις εικονικές συναλλαγές είναι σύνηθες τα χρήματα, που κατατίθενται σε λογαριασμούς των εκδοτών, να επιστρέφουν στη συνέχεια σε λογαριασμούς των ληπτών ή συγγενών τους. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καθώς και στις από 16/4/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ως καλής πίστεως λήπτρια φορολογικού στοιχείου δύναται να εκπέσει νομίμως τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της και τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλή της πίστη ως προς τις επίδικες συναλλαγές. Περαιτέρω, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι ποσοστό 34,29%, οι παραπάνω δε πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις, αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από 2009 έως 2011 και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων που τηρήθηκαν για τις χρήσεις αυτές.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο,

επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολό τους (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη για τη χρήση 2011, στην έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου για τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις ανωτέρω δαπάνες, αφαιρώντας τες παράλληλα από το φόρο εισροών της επίδικης χρήσης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*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.*».

Επειδή, στο 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 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, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 16/4/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της

αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

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.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης διαδικασίας ελέγχου, καθώς ο έλεγχος έλαβε χώρα στην υπηρεσία, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ..

Επειδή στο άρθρο 23 (ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ) του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή».

Στην υπό κρίση περίπτωση και σε συμμόρφωση με την ως άνω διάταξη, ο έλεγχος αφενός αξιοποίησε στο σύνολό τους τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ενσωματώνει η από 25/6/2015 έκθεση

ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η οποία και καθίσταται αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αφετέρου προέβη και στις διαλαμβανόμενες στο κεφ. 4 (σελ. 10) αυτοτελείς διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Δ.Ο.Υ., απόρροια των αποδεικτικών στοιχείων και εγγράφων που είχε στη διάθεσή του, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία των ελεγκτών στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/5/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φόρος εισοδήματος

Η υπ'αριθμ./**16-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού : **92.670,82 €**

Φ.Π.Α.

Η υπ'αριθμ./**16-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού : **147.346,82 €**

Πρόστιμο Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν.2523/97)

Η με αριθμό/**16-4-2019** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού : **37.590,40 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.