



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/09/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1315

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του

άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./27.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

β) της υπ' αριθ./27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),

γ) της υπ' αριθ./27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

δ) της υπ' αριθ./27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ./27.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, την υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013), την υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και την υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 1.471,14€, λόγω έκδοσης α) είκοσι ένα (-21-) εικονικών φορολογικών στοιχείων στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας, συνολικής εικονικής αξίας 3.052,89€ και

β) έξι (-6-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 624,96€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 6 της Υποπαραγράφου παρ. Ε.1 της Παραγράφου Ε του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 3.677,85€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), κύριος φόρος ποσού 54.682,04€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 56.081,90€ και ποσού 3.704,05€ που επιστράφηκε αδικαιολόγητα με την υποβολή της δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 114.467,99€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη α) λογιστικών διαφορών, ποσού 228.385,70€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 31 του ν.2238/1994 προϋποθέσεις σε συνδυασμό με το άρθρο 105 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Με την υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, μειώθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από 2.790,16€ σε 1.274,14€, ήτοι κατά το ποσό των 1.516,02€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, κύριος φόρος ποσού 1.516,02€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 1.554,83€, ήτοι συνολικό ποσό 3.070,85€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 6.558,57€ πλέον ΦΠΑ 1.495,46€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών λόγω μη εκπλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 30 ν.2859/2000 και μη ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις, συνολικού ποσού ΦΠΑ 20,56€.

Με την υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, κύριος φόρος ποσού 60,20€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 59 και 53 ν.4174/2013) ποσού 61,75€, ήτοι συνολικό ποσό 121,95€, λόγω μη παρακράτησης φόρου για καθαρή αμοιβή ποσού 301,00€, κατά παράβαση των άρθρων 58 και 59 του ν.2238/1994.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 27/12/2019 εκθέσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και φόρου ελευθέρων επαγγελματιών της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 385/10.10.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου ως προς την απόρριψη εξόδων προηγούμενων χρήσεων ποσού 210.000,00€, καταβολής αποζημίωσης κατόπιν δικαστικής απόφασης ποσού 4.859,73€ και δαπανών αναφερόμενων ως οικιακής χρήσης ποσών 734,17€ και 204,88€.
2. Μη νόμιμη η επιβολή τόκων και προστίμων για τη λογιστική διαφορά των εξόδων προηγούμενων χρήσεων ποσού 210.000,00€ διότι η ίδια εγγραφή υπήρχε και το 2012 για την οποία ουδέποτε διαπιστώθηκε παράβαση.
3. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών. Η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης. Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων περί κατάργησης προστίμων επί εικονικών στοιχείων από 01/12/2015.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, 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, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι: «*Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση*».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «*1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».*

Επειδή, με το άρθρο 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, των 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31...».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, ... 9. Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιείται η καταβολή ή η πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή, η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου καταβάλλεται ή πιστώνεται η αποζημίωση ή η αμοιβή στον δικαιούχο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1135/2010 παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίστηκε ότι για να αναγνωρισθούν φορολογικά οι πιο πάνω αποζημιώσεις και ποσά ως δαπάνη, θα πρέπει να υποβληθεί στη ΔΟΥ που ανήκει ο δικαιούχος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) αντίγραφο της δικαστικής απόφασης ή του εγγράφου και να θεωρηθεί από αυτή, το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η καταβολή ή πίστωση του ποσού.

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/12/2019 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι, η ελεγκτική αρχή απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπανών ποσού 228.385,70€ (λογιστικές διαφορές), με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 31 του ν.2238/1994 προϋποθέσεις σε συνδυασμό με το άρθρο 105 παρ. 2 του ίδιου νόμου. Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή, μεταξύ άλλων, δεν αναγνώρισε α) ποσό 210.000,00€ που είχε καταχωρηθεί στον λογαριασμό 82.00.99.04.002 «Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και αφορά δαπάνες προηγούμενων χρήσεων λόγω μη προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων της πρωτογενούς εγγραφής, β) ποσό 4.859,73€ που είχε καταχωρηθεί στον λογαριασμό 82.00.99.04.004 «Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και αφορά καταβολή αποζημίωσης κατόπιν δικαστικής απόφασης λόγω έλλειψης παραγωγικότητας αυτής, γ) ποσό 734,17€ που είχε καταχωρηθεί στον λογαριασμό 62.07.04.04 «Επισκευές και συντήρηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού», με τα κάτωθι παραστατικά

Παραστατικό	Προμηθευτής	Καθαρή Αξία
51/31.01.2013		16,26
52/21.06.2013		67,50
402/26.11.2013		650,41
ΣΥΝΟΛΟ		734,17

και αφορά στην αγορά συσκευών οικιακής χρήσης (πλυντήριο ρούχων, πολυμίξερ, φουρνάκι) λόγω έλλειψης παραγωγικότητας αυτών, και δ) ποσό 204,88€ που είχε καταχωρηθεί στον λογαριασμό 64.98.99.04 «Λοιπά διάφορα έξοδα», με τα κάτωθι παραστατικά

Παραστατικό	Προμηθευτής	Καθαρή Αξία
14624/13.02.2013		12,64
14678/26.02.2013		7,87
14702/04.03.2013		42,62
4061/31.10.2013		141,75
ΣΥΝΟΛΟ		204,88

και αφορά στην αγορά ειδών οικιακής χρήσης και τροφίμων (κρουασάν, τυριά, σαλάτες κ.λπ.) λόγω έλλειψης παραγωγικότητας των εν λόγω δαπανών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα πρωτογενή στοιχεία εγγραφών για τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, ούτε αντίγραφο δικαστικής απόφασης που να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. και να έχει θεωρηθεί όπως προβλέπεται από την παρ. 9 του άρθρου 31 ν.2238/1994, ενώ επιπροσθέτως, τα είδη που περιλαμβάνονται στα προαναφερθέντα τιμολόγια εξόδων δεν δύναται να θεωρηθούν ότι χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης απόρριψης των ανωτέρω δαπανών (συσκευές και είδη οικιακής χρήσης και τροφίμων) προβάλλεται από την προσφεύγουσα αβάσιμα.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα*

από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, περαιτέρω, η οικεία έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την προσφεύγουσα εδράζεται επί της από 20/06/2019 έκθεσης ελέγχου της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος (Υ.Ο.Α.Β.Ε.), που συντάχθηκε στο πλαίσιο διερεύνησης της υπ' αριθ./26.07.2018 παραγγελίας του κ. Εισαγγελέως Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση – Α.Φ.Μ., σε είκοσι επτά (-27-) περιπτώσεις, για 91 εικονικές σφαγές βοοειδών ζώων. Στην έκθεση αυτή αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις στις οποίες προέβη η Υ.Ο.Α.Β.Ε., βασιζόμενη στο υπ' αριθ. πρωτ./28.02.2019 υπηρεσιακό σημείωμα του ΕΛ.Γ.Ο. / Τμήμα Επιθεωρήσεων και Ελέγχων Κεντρικής και Δυτικής Μακεδονίας, και συγκεκριμένα, η εικονικότητα των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία

α/α	Παραστατικό	Εικονική Αξία	ΦΠΑ	Χαρακτηρισμός εικονικότητας
1	9788/06.07.13	292,72	65,49	Μερικώς
2	9873/17.07.13	219,54	49,12	Μερικώς
3	9891/19.07.13	292,72	65,49	Μερικώς
4	9925/24.07.13	219,54	49,12	Μερικώς
5	9948/26.07.13	146,36	32,75	Μερικώς
6	10142/19.08.13	164,50	35,54	Μερικώς
7	10411/13.09.13	171,60	37,63	Μερικώς
8	10630/04.10.13	32,90	7,11	Μερικώς
9	10677/11.10.13	131,56	28,42	Μερικώς
10	10729/18.10.13	131,56	28,42	Μερικώς
11	10737/19.10.13	32,89	7,10	Πλήρως
12	10792/25.10.13	98,68	21,32	Πλήρως
13	10827/29.10.13	32,89	7,10	Πλήρως
14	10860/01.11.13	197,40	42,65	Μερικώς
15	10924/08.11.13	263,14	56,84	Πλήρως
16	10964/12.11.13	164,50	35,54	Μερικώς
17	11023/18.11.13	32,88	7,11	Μερικώς
18	11026/20.11.13	164,40	35,52	Μερικώς
19	11078/25.11.13	65,76	14,21	Μερικώς
20	11092/29.11.13	32,90	7,11	Πλήρως
21	11107/30.11.13	32,90	7,11	Μερικώς
22	11161/04.12.13	32,88	7,11	Μερικώς
23	11178/06.12.13	131,52	28,41	Μερικώς
24	11229/13.12.13	164,46	35,53	Πλήρως
25	11284/17.12.13	197,40	42,65	Μερικώς
26	11313/18.12.13	65,79	14,22	Μερικώς
27	11387/28.12.13	164,46	35,53	Μερικώς
Σύνολα		3.677,85	804,15	

θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται από το γεγονός ότι το βάρος των σφαγίων, όπως αυτά καταχωρήθηκαν στο σύστημα «Άρτεμις», υπερβαίνει το μέγιστο των προδιαγραφών σε ιδανικές συνθήκες εκτροφής νεαρών βοοειδών (ηλικίας 12 – 24 μηνών), ήτοι των 500 κιλών, που δύναται να υπερκεράσει μόνο στην περίπτωση της διασταυρωμένης ιρλανδέζικης φυλής και της φυλής Μπλοντ α Κιπέν το οποίο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, 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, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμησης του πορίσματος του ελέγχου τόσο επί της εικονικότητας των υπό κρίση εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων όσο και επί των (αμφισβητούμενων) λογιστικών διαφορών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης επί της εικονικότητας των συναλλαγών κρίνεται ως αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:..... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας...».

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία, αγορών ή

εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα οποία τυχάνουν να είναι τα επεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς. Περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης [Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 1999, σελ. 286]. Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής επιεικέστερης κύρωσης προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./29.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.Β.Ε.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./27.12.2013 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013**

Πρόστιμο	1.471,14 €
----------	------------

**Η υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2014**

Διαφορά κύριου φόρου	58.386,09 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	56.081,90 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	114.467,99 €

**Η υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013**

Διαφορά κύριου φόρου	1.516,02 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	1.554,83 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	3.070,85 €

**Η υπ' αριθ./27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013**

Διαφορά κύριου φόρου	60,20 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	61,75 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	121,95 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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