



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21-4-2020

Αριθμός απόφασης: 657

**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

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του 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 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., κατά: **1)** Της υπ' αρ .../**...2019** Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **2)** Της υπ' αρ .../...**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **3)** Της υπ' αρ..../...**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **4)** Της υπ' αρ .../...**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **5)** Της υπ' αρ .../...**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **6)** Της υπ' αρ .../...**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **7)** Της υπ' αρ .../...**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και **8)** κατά των από .../2019 εκθέσεων ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ.), Φορολογίας Εισοδήματος και Ειδικής έκθεσης Προστίμου Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., που εδρεύει στην ... και με αντικείμενο εργασιών: Λιανικό εμπόριο ψωμιού, αρτοσκευασμάτων και λοιπών ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής σε εξειδικευμένα καταστήματα, 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:

1) Με την υπ' αρ. .../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 12.736,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) 12.969,07 €, ήτοι συνολικό ποσό 25.705,07 €.

2) Με την υπ' αρ. .../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 11.342,97 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) 11.550,54 €, ήτοι συνολικό ποσό 22.893,51 €.

3) Με την υπ' αρ. .../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, καταλογίστηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας φ.π.α., ύψους 6.693,01 € και πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας 6.815,49 €, ήτοι συνολικό ποσό 13.508,50 €.

4) Με την υπ'αρ. .../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φ.π.α., ύψους 3.438,50 € και πρόσθετο φόρο 3.501,42 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.939,92 €.

5) Με την υπ' αρ .../...**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 79 παρ.1 του ν.4472/2017 ποσού 3.346,50 €, επειδή εξέπεσε τον φ.π.α. δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 29.100,00 €, πλέον φ.π.α. 23% ποσό 6.693,00 € που έλαβε από την ατομική επιχείρηση του ... με Α.Φ.Μ. ... και καταχώρησε στα βιβλία της, ήτοι: $6.693,00 \times 50\% = 3.346,50$ €.

6) Με την υπ' αρ .../...**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 79 παρ.1 του ν.4472/2017 ποσού 1.719,25 €, επειδή εξέπεσε τον φ.π.α. τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 14.950,00 €, πλέον φ.π.α. 23% ποσό 3.438,50 € που έλαβε από την ατομική επιχείρηση του ... με Α.Φ.Μ. ... και καταχώρησε στα βιβλία της, ήτοι: $3.438,50 \times 50\% = 1.719,25$ €.

7) Με την υπ' αρ .../...**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ.7 παρ.3 περ.β' του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00€, λόγω μη μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων του υποκαταστήματος στα βιβλία του κεντρικού κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του αρθ. 5 ν. 2523/97, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ. β' του ν.4337/2015.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα στις 06-12-2019 στον νόμιμο εκπρόσωπο της ομόρρυθμης εταιρείας και συντάχθηκαν εκθέσεις επίδοσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου και επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ** ..., που εδρεύει στην ... και με αντικείμενο εργασιών: Λιανικό εμπόριο ψωμιού, αρτοσκευασμάτων και λοιπών ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής σε εξειδικευμένα καταστήματα.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από την υπ' αρ. .../06-5-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1159/2012, με αντικείμενα έλεγχου, την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση φορολογικών στοιχείων, τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και τον έλεγχο Φ.Π.Α., για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012-31/12/2012 και 01/01/2013 - 31/12/2013.

Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

-δεν μεταφέρθηκαν τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος στα βιβλία του κεντρικού στη χρήση 2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992.

-Από το αρχείο της υπηρεσίας προέκυψαν υφιστάμενες παραβάσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Συγκεκριμένα στη χρήση 2012 η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 29.100,00 €, πλέον φ.π.α. 23% ύψους 6.693,00 € από την ατομική επιχείρηση ... με Α.Φ.Μ. ... και στη χρήση 2013 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 14.950,00 €, πλέον φ.π.α. 23% ύψους 3.438,50 € από τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο και εκδόθηκαν οι υπ'αρ..../...2018 και .../...2018 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Οι εν λόγω παραβάσεις άσκησαν επίδραση, στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, και στον προς απόδοση φ.π.α. στις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ο έλεγχος πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κοινοποίησε νόμιμα το με αριθμό .../...2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις προστίμων και διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και φ.π.α.. Με το με αρ. πρωτ. .../...2019 έγγραφό της η προσφεύγουσα διατύπωσε τις απόψεις της, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και αποτυπώνονται στις εκθέσεις ελέγχου.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Οι ανωτέρω πράξεις βασίζονται σε προηγούμενο έλεγχο, που διενεργήθηκε με την με αρ. .../2018 εντολή ελέγχου και με την ολοκλήρωση του οποίου εκδόθηκαν οι με αρ..../...2018 και .../...2018 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015. Εναντίον των πράξεων αυτών άσκησε την με αρ.πρωτ. .../...2019 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον την Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά. Στη συνέχεια άσκησε την με αρ. **ΠΡ .../...2019** προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, αναμένεται δε η συζήτηση αυτής.

Η Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ προέβη στην έκδοση των ανωτέρω πράξεων ενώ: α) εκκρεμεί η εκδίκαση της προαναφερόμενης προσφυγής και β) εκκρεμεί η εκδίκαση της σχετικής μήνυσης στο Μονομελές

Πλημμελειοδικείο Κατερίνης, η οποία αναβλήθηκε λόγω απουσίας της μάρτυρος της Υπηρεσίας γ) διατρέχει τον κίνδυνο να βεβαιωθούν σε βάρος της παραβάσεις που δεν έχει διαπράξει.

Η ενέργεια της Υπηρεσίας να εκδώσει σε βάρος της εταιρείας τις ανωτέρω πράξεις ενώ βρίσκεται σε εκκρεμοδικία τόσο στα Διοικητικά όσο και στα Ποινικά δικαστήρια (η ποινική δίκη ορίσθηκε μετά από αναβολή για την ...-4-2020), είναι παντελώς καταχρηστική, αντίθετη κάθε αρχή της αναγκαιότητας, κατά την οποία η διοικητική παρέμβαση δικαιολογείται να περιορίσει την ελευθερία του ατόμου μόνο σε όση έκταση συντρέχει η ανάγκη θεραπείας του δημοσίου συμφέροντος και της αναλογικότητας και της επιείκειας, κατά τις οποίες το είδος και η έκταση της κρατικής επέμβασης δικαιολογείται, ως μέσο επίτευξης του επιδιωκόμενου σκοπού, δηλαδή της προστασίας του γενικού συμφέροντος μόνον εφόσον τελεί σε σχέση αναλογίας προς τούτο.

Ο έλεγχος ήταν επιφανειακός, η εικονικότητα των τιμολογίων είναι αναπόδεικτη και έρχεται σε αντίθεση με το ισχύων νομοθετικό πλαίσιο και την νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων. Ο χαρακτηρισμός των τιμολογίων ως εικονικών χωρίς καμία ελεγκτική επαλήθευση είναι παντελώς αυθαίρετος, αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 23 παρ. 1 του Ν.4174/2013, «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, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση

(ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, εν προκειμένω, με την από .../2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης αποδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, οι οποίες υιοθετήθηκαν από τον διενεργούμενο έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στις εκθέσεις ελέγχου, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλων φορολογικών αρχών συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι η αξία των συναλλαγών που αναφέρονται σ' αυτά δεν είναι πραγματική.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις και κατ' επέκταση η υπηρεσία μας δε δεσμεύεται από την ασκηθείσα με αριθμό ΠΡ.../...2019 προσφυγή, ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατά της σιωπηρής απόρριψης επί της αριθμ. .../...2019 ενδικοφανούς προσφυγής, που ασκήθηκε κατά των αριθμ. .../...2018 και .../...2018 πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ και ΚΦΑΣ, χρήσεων 2012 και 2013, καθώς αυτή (η προσφυγή) δεν έχει εξεταστεί από το αρμόδιο δικαστήριο (δεν υφίσταται δικαστικό δεδικασμένο), είναι αβέβαιη η έκβαση της δίκης και ως εκ τούτου δεν επηρεάζεται η κρίση της φορολογικής αρχής, η οποία δεσμεύεται από το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, όπως περιγράφεται παρακάτω και εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν την επίδραση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις λοιπές φορολογίες (εισόδημα και ΦΠΑ).

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: [...] γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, [...] θ) 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 στο Ν.2238/94 (ΚΦΕ), όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2012, ορίζεται: στο Άρθρο 30 «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. [...], στο άρθρο 32 «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.[...]

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 μερικώς εικονικό ως προς την αξία (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, προς την ίδια κατεύθυνση, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (φ. Α' 248), ορίζεται στο άρθρο 30 ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις 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, .. », στο άρθρο 32 ότι: « 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, περαιτέρω, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ορίζεται στο άρθρο 5 παρ. 1 και 2, ότι: «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδicasμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις 2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης» και στο άρθρο 197 παρ. 1, ότι: «Δεδicasμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδicasμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη παράγραφο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα».

Συνεπώς, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι στο δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με πράξη επιβολής προστίμου για παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ανήκει, κατ' αρχήν, η κρίση περί του ζητήματος αν υπάρχει, ή όχι, η διαπιστωθείσα παράβαση. Συνεπώς, αν για την ίδια παράβαση έχει γίνει δεκτό είτε ότι διαπράχθηκε είτε όχι, με τελεσίδικη απόφαση επί της υπόθεσης που κρίνει την πράξη επιβολής προστίμου, από την απόφαση αυτή προκύπτει δεδicasμένο, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία, αντιστοίχως, της παράβασης και το δεδicasμένο αυτό δεσμεύει και το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής ΦΠΑ για την ίδια διαχειριστική περίοδο. Ειδικότερα, εφόσον με τελεσίδικη δικαστική απόφαση κριθεί, επ' ευκαιρία προσβολής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, η τέλεση ή η ανυπαρξία των αποδιδόμενων παραβάσεων, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται υπόθεσης προσδιορισμού ΦΠΑ, δεσμεύεται, κατά τούτο, από την εν λόγω δικαστική απόφαση και δε δύναται να εκφέρει ίδια κρίση επί του ζητήματος αυτού, περιοριζόμενο, κατ' ουσίαν, στην εξέταση των λόγων που αφορούν αποκλειστικώς και μόνον την έκδοση της πράξης της φορολογικής Αρχής, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας για το ΦΠΑ (ΣτΕ 4630/2014, 2125/2013, 117-118/2013, πρβλ ΣτΕ 1807/2015).

Επειδή, η Διοίκηση δεσμεύεται αυστηρώς από τον νόμο να ενεργήσει με καθορισμένο τρόπο, εξετάζοντας μόνον αν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις, εκδίδοντας διοικητική πράξη με την

οποία εξακριβώνεται η συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για την επέλευση των προβλεπόμενων από τον νόμο συνεπειών.

Επειδή, οι υπό κρίση ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν προπάντων ως αλυσιτελείς, στο βαθμό που αμφισβητούν την ορθότητα των καταλογισθέντων προστίμων Κ.Β.Σ., καθώς αυτά δεν αποτελούν αντικείμενο της παρούσας προσφυγής, και ουδόλως βάλλουν κατά των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ.

Επειδή, όπως ορίζουν οι αρχές της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή, ουδόλως παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, ως αντικείμενες στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **...2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., και την επικύρωση: **1)** Της υπ' αρ .../...2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **2)** Της υπ' αρ .../...2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **3)** Της υπ' αρ..../...2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **4)** Της υπ' αρ .../...2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **5)** Της υπ' αρ .../...2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **6)**

Της υπ' αρ .../...2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, 7) Της υπ' αρ .../...2019

Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1) Την υπ' αρ .../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	12.736,00€	12.736,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	12.969,07€	12.969,07€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	25.705,07€	25.705,07€

- 2) Την υπ' αρ .../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	11.342,97€	11.342,97€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	11.550,54€	11.550,54€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	28.893,51€	28.893,51€

- 3) Την υπ' αρ.../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--	--------------	-----------------------

	ΕΛΕΓΧΟΥ	
Διαφορά φόρου	6.693,01€	6.693,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.815,49€	6.815,49€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	13.508,50€	13.508,50€

4) Την υπ' αρ .../...**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φ.π.α.	3.438,50€	3.438,50€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.501,42€	3.501,42€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	6.939,92€	6.939,92€

5) Την υπ' αρ .../...**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. αρθ 79 ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Ποσό προστίμου 6.693,00 χ 50%	3.346,50€
----------------------------------	------------------

6) Την υπ' αρ .../...**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. αρθ 79 ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

Ποσό προστίμου 3.438,50 χ 50%	1.719,25€
----------------------------------	------------------

7) Την υπ' αρ .../...**2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 παρ.3 περ. β' του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Ποσό προστίμου	300,00€
----------------	---------

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.