



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.07.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1746

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

5. Την από 03/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./04.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ./04.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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./04.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ εξαλείφτηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 8.398,33 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.199,17 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. του Τ.Π.Υ. 1/15.09.2019 καθαρής αξίας 34.992,00 € πλέον Φ.Π.Α. 8.398,08 €, φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 04.11.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./18.02.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Με την με αριθ./2019 αρχική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2019-30/09/2019 προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο προς καταβολή ποσού 18.614,09 €. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με αριθμό/18.12.2019 αίτηση διαγραφής βεβαιωθέντος ποσού ύψους 8.398,33 € της προσφεύγουσας, κατόπιν υποβολής της με αριθ./2019 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2019-30/09/2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Προσωρινός ή μερικός φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται πάντοτε και να εκδίδεται βάσει αυτού προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη (και όχι οριστικό, όπως στην προκειμένη περίπτωση), είτε επί μη υποβολής δήλωσης, είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του

προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων. Δεν χωρεί και δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός (μερικός) έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, σε περιπτώσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης κ.λπ. που ενεργούνται σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 2238/94 (βλ. 2§1 εδαφ. 2° της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1102/03). Στις περιπτώσεις αυτές διενεργείται υποχρεωτικά τακτικός έλεγχος. Ο μερικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. έγινε δε παρανόμως για τον καταλογισμό προστίμου Φ.Π.Α., είναι δε παράνομος και το εκδοθέν οριστικό φύλλο ελέγχου είναι άκυρο. Στην με αριθ./18.02.2020 εντολή ελέγχου δεν αναγράφεται διακριτικά ο έλεγχος Φ.Π.Α. έτους 2019, η δε υπ' αριθ./2020 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε ως μερική πράξη και όχι ως πράξη τακτικού ελέγχου (άρθρο 68 παρ. 3 ν. 2238/1994).

- 2) Μη νόμιμη εξουσιοδότηση, μη νόμιμη υπογραφή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και της Α.Α.Δ.Ε. της προσβαλλόμενης κανονιστικής πράξης, η οποία συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη, και ερείδεται σε νομοθετική εξουσιοδότηση (6§1 και 3 Ν. 4389/2016) αντίθετη προς το άρθρο 43§2 του Συντάγματος. Περαιτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη καθώς και ο εξουσιοδοτικός Ν. 4389/2016, αναθέτουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων αρμοδιότητες που ανήκουν στον στενό πυρήνα του Κράτους, σε αντίθεση με τα άρθρα 4§5, 78, 82, 84 και 86 του Συντάγματος.
- 3) Η αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας στοιχειοθετείται πλημμελώς. Η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη χωρίς αποδεικτικά στοιχεία. Δεν έλαβε χώρα κανένας ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος, αφού η πράξη που εξέδωσαν τα όργανα της εν λόγω φορολογικής αρχής εδράζονται αποκλειστικώς σε εικασίες και πιθανολογήσεις. Στην προκειμένη περίπτωση, υφίσταται πρόδηλη παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αλλά και κατάχρηση εξουσίας εκ των αρμοδίων οργάνων, αφού το ληφθέν φορολογικό στοιχείο δεν είναι εικονικό και πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές.
- 4) Ο καταλογισμός του ως άνω προστίμου Φ.Π.Α., είναι άκυρος, καθ' όσον στο εσφαλμένο και άκυρο φύλλο ελέγχου, στην προτελευταία γραμμή του πίνακα αναγράφεται ποσό προς επιστροφή, ενώ δύο γραμμές πιο πάνω ποσό για καταβολή. Κατά συνέπεια, διενεργείται σύγχυση στο ποιο εκ των δύο είναι ορθό. Από το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξης απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη, όπως οι ειδικότερες διατάξεις.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 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. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. ...»

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και

της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. ...

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού. ...»

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής

τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες.

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

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: ... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...»

Επειδή, με το άρθρο 73 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθ./18.02.2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ αναφέρει ότι ο διενεργηθείς έλεγχος είναι μερικός (επιτόπιος), για τη φορολογία του Φ.Π.Α. για την περίοδο 01/07/2019-30/09/2019 και ως παρατηρήσεις αναγράφει την αίτηση διαγραφής επιστροφής λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 2 της Πολ. 1104/2015 (αρ. πρωτ. αίτησης/18.12.2019).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση είναι μερικός. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος ήταν προσωρινός δεν ευσταθεί, οι δε διατάξεις που επικαλείται (αρ. 66 και 68 του ν. 2238/1994) δεν έχουν εφαρμογή από 1.1.2014 και μεταγενέστερα. Ο παρών έλεγχος αφορά το φορολογικό έτος 2019 και πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2020.

Κατά συνέπεια, η έκδοση της με αριθ./04.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ είναι νόμιμη.

Στην πράξη αναγράφονται τόσο οι διατάξεις του Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) όσο και οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), το γεγονός ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση, η σχετική εντολή ελέγχου (...../18.02.2020), η απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Διοικητική» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης (Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017) και η σχετική από 04.11.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας αυτή ερείδεται.

Περαιτέρω, από την ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και ειδικότερα τις στήλες «βάσει ελέγχου» και «διαφορά» δήλωσης-ελέγχου, προκύπτουν τα εξής:

α) η αξία φορολογητέων εισροών είναι μειωμένη κατά 34.992,00 € (από 54.931,10 € βάσει τροποποιητικής δήλωσης σε 19.939,10 € βάσει ελέγχου), ήτοι όσο είναι η αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου,

β) η αξία του φόρου εισροών είναι μειωμένη κατά 8.398,33 € (από 31.661,02 € βάσει τροποποιητικής δήλωσης σε 23.262,69 € βάσει ελέγχου), ήτοι όσο είναι ο Φ.Π.Α. του εικονικού φορολογικού στοιχείου (8.398,08 €) πλέον λοιπών αφαιρούμενων ποσών από το σύνολο του φόρου εισροών (0,25 €),

γ) το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή βάσει τροποποιητικής δήλωσης εξαλείφθηκε, ήτοι από 8.398,33 € βάσει τροποποιητικής δήλωσης, έγινε 0,00 € βάσει ελέγχου και

δ) επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 4.199,17 € (50% επί της διαφοράς του φόρου, ήτοι 8.398,33 € * 50 % = 4.199,17 €).

Κατά συνέπεια, επί της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφεται ημερομηνία (04.11.2020), τα δε ποσά βάσει δήλωσης, ελέγχου και οι μεταξύ τους διαφορές αποτυπώνονται ορθά και με σαφήνεια.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσα περί έκδοσης μη νόμιμης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού κατόπιν προσωρινού ελέγχου και απουσία ουσιωδών στοιχείων αυτής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 4389/2016 ορίζεται ότι: «1. Συνιστάται Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (στο εξής η «Αρχή»), με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της. ...»

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 4389/2016 ορίζεται ότι: «1. Η Αρχή ασκεί όλες τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της, στις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012 (Α΄ 222), σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων και των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, καθώς και τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με τον παρόντα νόμο και με οποιαδήποτε άλλη γενική ή ειδική διάταξη.

2. Η Αρχή έχει, ιδίως, τις ακόλουθες αρμοδιότητες: α) τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και την είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων, ...»

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν. 4389/2016 ορίζεται ότι: «1. Όλες οι αρμοδιότητες της Αρχής που προβλέπονται στον παρόντα νόμο ή σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας ασκούνται από τον Διοικητή της, πλην αυτών που ρητώς ορίζεται ότι ασκούνται από το Συμβούλιο Διοίκησης.

...

4. Ως προς τα οργανωτικά θέματα της Αρχής, ο Διοικητής, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ... θ) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως: ... ββ) Καθορίζει ή ανακαθορίζει την κατά τόπον και την καθ' ύλην αρμοδιότητα των Υπηρεσιών της Αρχής, την περαιτέρω εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων τους, την έδρα και τον τίτλο αυτών, καθώς και την ημερομηνία έναρξης ή παύσης λειτουργίας τους, καθώς και ορίζει ποιά πρόσωπα θεωρούνται φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου ή τις μεγάλες επιχειρήσεις. ...

6. α) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ο Διοικητής της Αρχής δύναται να μεταβιβάζει στους Προϊσταμένους όλων των οργανικών μονάδων της Αρχής, τις αναγκαίες αρμοδιότητες ή να εξουσιοδοτεί αυτούς να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» πράξεις ή έγγραφα, προκειμένου αυτοί να ανταποκριθούν στους στόχους που τους τίθενται. β) Επίσης, ο Διοικητής της Αρχής, δύναται με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες, να αναθέτει καθήκοντα ή να εξουσιοδοτεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 356/1974 (Α' 90), οι οποίες ισχύουν και για την Αρχή και τον Διοικητή αυτής. ...»

Επειδή, με την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταβιβάζονται στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης αρμοδιότητες, όπως ενδεικτικά μεταβιβάζεται κατά περίπτωση, στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξης διόρθωσης αυτών. Τα εν λόγω όργανα εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν «με εντολή Διοικητή».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και του προστίμου Φ.Π.Α. η Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ έλαβε υπόψη της τα αποτελέσματα του ελέγχου (λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου) και προέβη, βάσει των κείμενων διατάξεων, στην αναπροσαρμογή των φορολογητέων εισροών και φόρου εισροών, δια της εκδοθείσας και υπογεγραμμένης από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής υπ' αριθ./04.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου.

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

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εξουσιοδότησης στον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής για την έκδοση της οικείας πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ως ισχύει από 17.10.2015, ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...»

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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου και ο προσδιορισμός του επιβληθέντος Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από 04.11.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ. Ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

➤ Βάσει του (από 01.01.2019) ιδιωτικού συμφωνητικού, που προσκόμισε στην διάρκεια του ελέγχου στη φορολογική αρχή η προσφεύγουσα, η μισθώτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....» σύναψε συμφωνία με την εκμισθώτρια εταιρία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....» με σκοπό εργασίες διαμεσολάβησης για ενοικίαση αυτοκινήτων και συγκεκριμένα: α)

διεκπεραιώσεις ενοικιάσεων, β) οργάνωση κρατήσεων, γ) επίβλεψη της οργάνωσης του έργου, δ) παράδοση, παραλαβή οχημάτων, ε) εύρεση πελατολογίου και παροχή υπηρεσιών σχετικών με την ενοικίαση αυτοκινήτων στην πρώτη εταιρία Οι υπηρεσίες συνομολογήθηκε να παρασχεθούν στα Ιωάννινα, Λευκάδα, Πάργα και Ηγουμενίτσα από 01/09/2019 έως 30/09/2019, με μηνιαίο μίσθωμα 3.888,00 € πλέον του Φ.Π.Α., ενώ στους όρους χρήσης μνημονεύτηκε ότι η μισθώτρια εταιρία, θα επινοικίαζε σε τρίτους (τελικούς χρήστες) που θα διέθεταν την προβλεπόμενη από τον Νόμο έγκυρη εθνική ή διεθνή άδεια οδήγησης, αποκλειστικά και μόνο, μέσα στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της μισθώτριας.

➤ Από το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό, δεν προκύπτει το πλήθος των αυτοκινήτων που μισθώθηκαν από την προσφεύγουσα, το χρονικό διάστημα της μίσθωσης, το τίμημα που καταβλήθηκε προς τούτο, στοιχεία τα οποία στη συναλλακτική πρακτική διαφοροποιούνται ανάλογα με την χωρική καθώς και τη χρονική περίοδο της ενοικίασης.

➤ Πέραν τούτου το ιδιωτικό συμφωνητικό είναι ανίσχυρο και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα, ούτε έχει αποδεικτική ισχύ καθότι ουδέποτε θεωρήθηκε στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. από τα συμβαλλόμενα μέρη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§16 του ν. 1882/1990 και τα ειδικώς οριζόμενα της με αριθμό 1065606/7222/ΔΕ-Β/18-07-2000 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών.

➤ Τα ακριβή στοιχεία που προσδιορίζουν επαρκώς έκαστη συναλλαγή αποτυπώνονται με ακρίβεια σε εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά της προσφεύγουσας για εκμισθώσεις αυτοκινήτων που πραγματοποιεί τόσο προς την εταιρία με την επωνυμία «.....», όσο και προς άλλες επιχειρήσεις. Τα φορολογικά παραστατικά εκδίδονται για την εκμίσθωση ενός εκάστου αυτοκινήτου και η εξόφληση αυτών πραγματοποιείται μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

➤ Το εκδοθέν Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο 1/15-09-2019 της εταιρίας με την επωνυμία «.....» για φερόμενη εκμίσθωση αυτοκινήτων προς την προσφεύγουσα συνολικής αξίας 43.390,09 € (καθαρής αξίας 34.992,00 € (3.888,00 € * 9 μήνες) πλέον Φ.Π.Α. 8.398,08 €) προς την προσφεύγουσα εκδόθηκε αόριστο και ασαφές, δίχως να προσδιορίζει τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν και να δικαιολογεί το ύψος του μηνιαίου τιμήματος, που προσδιορίστηκε στα 3.888,00 € για κάθε έναν από τους μήνες της περιόδου Ιανουαρίου-Σεπτεμβρίου 2019.

➤ Το ανωτέρω Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο 1/15-09-2019, δεν εξοφλήθηκε από την προσφεύγουσα, παρά αποδόθηκε μέρος μόνο του τιμήματος αξίας 5.340,00 €, την 12/12/2019, όπως προκύπτει από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης «.....» στην Τράπεζα Πειραιώς. Οι επιταγές της Τράπεζας Πειραιώς με αριθμό ποσού 18.050,08 € και ποσού 20.000,00 € λήξεως 30.09.2020 και 31.12.2020 αντίστοιχα, προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή ένα χρόνο και πλέον μετά την έκδοση του τιμολογίου (στις

15.09.2019), και μετά την κοινοποίηση σε αυτήν του με αριθ. 35/2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων και εξ' αυτού του λόγου δεν λαμβάνονται υπόψη.

➤ Οι εταιρίες «.....» (προσφεύγουσα) – ΑΦΜ και «.....» - ΑΦΜ, απαρτίζονται κατ' ουσία από τα ίδια φυσικά πρόσωπα – ομόρρυθμους εταίρους.

➤ Η αρχική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019 που υπέβαλε η εκδότρια του τιμολογίου «.....» με α/α, την 30.10.2019, εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 9.089,01 €, το οποίο μετά την έκδοση του υπό κρίση τιμολογίου και την υποβολή της αριθμ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α την 17.12.2019 μειώνεται στο ποσό των 690,96 €. Αντίστοιχα η αρχική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019 που υπέβαλε η λήπτρια του τιμολογίου «.....» (προσφεύγουσα) με α/α, την 30.10.2019, εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 18.614,09 €, το οποίο μετά την έκδοση του εν λόγω τιμολογίου και την υποβολή της αριθμ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. την 17.12.2019 μειώνεται στο ποσό των 10.215,76 €.

Επειδή, από τα παραπάνω είναι έκδηλο ότι, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία το ανωτέρω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προκειμένου να μειώσει το χρεωστικό υπόλοιπο της δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019, μετακυλιώντας για το σκοπό αυτό το φόρο προστιθέμενης αξίας σε αντίστοιχη επιχείρηση ιδίων συμφερόντων, η οποία εμφανίζει ισόποσο πιστωτικό υπόλοιπο, στην αρχικώς υποβληθείσα δήλωση Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2019. Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με α/α 1/15-09-2019 καθαρής αξίας 34.992,00 € πλέον Φ.Π.Α 8.398,08 € εκδοθέν από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» προς την προσφεύγουσα για φερόμενες υπηρεσίες διαμεσολάβησης και ενοικίασης αυτοκινήτων εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση τον Φ.Π.Α. αυτού.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./03.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./04.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	4.199,17€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.199,17€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	8.398,33 €

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.