



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/7/2021

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

Αριθμός απόφασης: 1805

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).

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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α.1049/2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία 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, παρατείνεται έως και τις 29/10/2021.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/1/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ:.....** κατά **α)** της με αριθ./**21-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2014, **β)** της με αριθ./**21-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορ. έτους 2014, **γ)** της με αριθ./**21-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014 και **δ)** της με αριθ./**21-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 79 Ν.4472/2017 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ΔΟΥ Καβάλας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/1/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ:**..... που κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ.**/21-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών δώρων πρόστιμο συνολικού ύψους **920,20€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 2.300,50€ πλέον ΦΠΑ 529,12€ από τον με **ΑΦΜ:**..... για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου.
- ✓ Με τη με αριθ.**/21-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 598,15€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 299,08€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 226,10€ δη σύνολο φόρου **1.123,33€** κατόπιν προσθήκης της αξίας του ανωτέρω ληφθέντος εικονικού τιμολογίου στα καθαρά κέρδη της ως λογιστικής διαφοράς.
- ✓ Με τη με αριθ.**/21-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 422,26€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 106,86€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 53,43€, δη σύνολο φόρου **160,29€**, λόγω μη αναγνώρισης της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ του προαναφερθέντος ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- ✓ Με τη με αριθ.**/21-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 79 Ν.4472/2017 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **264,56€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει του προαναφερθέντος ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε (529,11€ x 50%).

Οι ως άνω προβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Καβάλας βάσει των από **18/12/2020** εκθέσεων μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ - ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 σε εκτέλεση της με αριθ. – **3/11/2020** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. - **27/10/2020** έγγραφο της ΔΟΥ Ξάνθης (αριθ. πρωτ. εισερχ ΔΟΥ Καβάλας – **02/11/2020**) σύμφωνα με το οποίο κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στον με

ΑΦΜ:....., για τη χρονική περίοδο από 3/6/2014 έως 31/12/2018 διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω ατομική επιχείρηση είναι ανύπαρκτη και εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ άλλων επιχειρήσεων και προς την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι στο φορ. έτος 2014 η προσφεύγουσα έλαβε το παρακάτω τιμολόγιο συνολικής αξίας **2.829,62€**:

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	Τ.Π	234 – 5/12/2014	Μπλουζες, παντελόνια, φορέματα, πουκάμισα, πλεκτά μπουφάν, υποδήματα, μπότες, μπουτάκια, παπούτσια, διάφορα κρεμαστά λαιμού, μπιζού, κασκόλ, ζακέτες, κολάν	2.300,50	529,12

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Καβάλας, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη ειδικής, εμπεριστατωμένης και επαρκούς αιτιολογίας.
2. Καλοπιστία της ως λήπτριας.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
4. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Η ελεγκτική αρχή την κάλεσε να εκφράσει τις απόψεις της, τις οποίες υπέβαλε εγγράφως, αλλά ουδέποτε έλαβε απάντηση σε κάποιον από τους ισχυρισμούς της.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε από 31/12/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 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 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. 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. ...» ***Όπως στην περίπτωση ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 οι λέξεις «κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή» αντικαταστάθηκαν από τις λέξεις «Φορολογικής Διοίκησης» με την παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την παρ. 1

του άρθρου 59 του ιδίου νόμου ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31/12/2013 και μετά.

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

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

Επειδή, 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 10 παρ. 8 του Ν.4093/2012, ορίζεται ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού

απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υποχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 116/2013, 505/2012, 1498/2011, 3528/2010, 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 3336/2015, 721/2014, 1184/2010, 1126/2010).

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου και ο

προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος, ΦΠΑ και των προστίμων ΚΦΑΣ και ΦΠΑ αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από **18/12/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ - ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και άρθρου 79 του Ν.4472/2017 της ΔΟΥ Καβάλας ερειδόμενες στο με αριθ. πρωτ. - **27/10/2020** δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Ξάνθης για την ατομική επιχείρηση του με **ΑΦΜ:.....**, με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο μετά από εισαγωγή, ετοίμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του με **ΑΦΜ:.....**:

- Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε λογιστικά αρχεία και στοιχεία.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2013, 2014 και 2017, 2018 και 2019 και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις για τα έτη 2015 και 2016.
- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα ως έδρα του, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε στην κατοχή του οχήματα ούτε διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό.
- Από τις τραπεζικές κινήσεις διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μια επιχείρηση που δεν λειτούργησε ποτέ, δεν υπάρχουν πιστώσεις (πέρα από μία) στους λογαριασμούς της, ούτε χρεώσεις που θα μαρτυρούσαν την ύπαρξη πραγματικής συναλλακτικής δραστηριότητας.
- Δεν διέθετε εμπορεύματα προς πώληση καθώς δεν προκύπτει συνάφεια των ειδών που αγόρασε (εισήγαγε) από Τουρκία και των ειδών που φέρεται να πουλήσει.
- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους. Συγκεκριμένα για το φορ. έτος 2014, προέκυψε έκδοση τουλάχιστον (791) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 391.742,41€.

2. Για την προσφεύγουσα:

- Στο φορ. έτος 2014 η προσφεύγουσα τήρησε απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας), καταχώρησε το ληφθέν τιμολόγιο αγοράς με αριθμό/05-12-2014 στο βιβλίο εξόδων με ημερομηνία καταχώρησης 05/12/2014. Επιπλέον συμπεριέλαβε το επίμαχο τιμολόγιο στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4ου μήνα έτους 2014 και στην υποβληθείσα μηνιαία κατάσταση προμηθευτών (ΜΥΦ) του οικείου έτους.
- Με το με αριθ. πρωτ./15-12-2020 υπόμνημά της, ως απάντηση στο με αριθ./26-11-2020 σημείωμα διαπιστώσεων και στους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων που της είχαν κοινοποιηθεί από τη ΔΟΥ Καβάλας, συνυπέβαλε αντίγραφο του επίμαχου τιμολογίου πώλησης με αριθ. - 5/12/2014, στο οποίο αναγράφεται εξόφληση τοις μετρητοίς.

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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής και την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

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 παρ. 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να θεθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης ειδικής, εμπεριστατωμένης και επαρκούς αιτιολογίας και καλοπιστίας της ως λήπτριας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, ενώ ο ισχυρισμός της περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. ».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις σελίδες **8 – 10** της από **18/12/2020** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ - ΚΦΔ της ΔΟΥ ΚΑΒΑΛΑΣ όπως (και στις υπόλοιπες εκθέσεις ελέγχου), το με αριθ./**26-11-2020** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, με συνημμένους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μέσω της εφαρμογής **e – κοινοποίηση** με ανάρτηση στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του TAXIS την **30/11/2020** με αριθμό καταχώρισης και ώρα 10:57 π.μ.. Παράλληλα απεστάλη και ηλεκτρονικό μήνυμα (e-mail) στη διεύθυνση που έχει δηλώσει η προσφεύγουσα στις εφαρμογές του TAXIS (.....@otenet.gr) με τα παραπάνω το οποίο αναγνώσθηκε την **01/12/2020** και ώρα **17:14**, όπως διαφαίνεται από την εφαρμογή e-κοινοποίηση, προκειμένου να προσκομίσει εγγράφως τις απόψεις της εντός τη οριζόμενης από τον έλεγχο προθεσμίας.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων, υπέβαλε στη ΔΟΥ Καβάλας με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο την **14/12/2020** και ώρα 19:51 μ.μ., μέσω της εξουσιοδοτημένης δικηγόρου Θεσσαλονίκης, υπόμνημα με τις απόψεις της, το οποίο

έλαβε αριθ. πρωτ. ΔΟΥ Καβάλας/15-12-2020 με συνημμένο αντίγραφο του υπό κρίση με αριθ./05-12-2014 τιμολογίου πώλησης, λήφθηκε υπόψη αλλά δεν τροποποίησε τα αποτελέσματα του ελέγχου. Συγκεκριμένα στις σελίδες 9 -10 της από 18/12/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ - ΚΦΔ της ΔΟΥ ΚΑΒΑΛΑΣ, αναφέρονται τα εξής:

« 8.1.2 Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε δυνάμει του υπ' αριθ./27-10-2020 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, το οποίο έλαβε - εισερχόμενο στην Υπηρεσία μας - τον υπ' αριθ. πρωτ./02-11-2020 σύμφωνα με το οποίο οι συναλλαγές του, αρμοδιότητας ΔΟΥ Ξάνθης, με την ελεγχόμενη είναι εικονικές.

Σύμφωνα με την περι. Β του αρθρ 23 του Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1216/2014«...δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€, από την ημεδαπή ή αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολοκή εξόφληση δεν έγινε με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής..» Επιπλέον, «....Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Στο προσκομισθέν αντίγραφο του με αριθ/05-12-2014 Τιμολογίου Πώλησης δηλώνεται ότι η η ελεγχόμενη εξόφλησε το ποσό μετρητοίς χωρίς κάποια άλλη επισήμανση όπως ορίζεται από τις παραπάνω διατάξεις.

Δεδομένου ότι, σύμφωνα με το υπ αριθ/27-10-2020 έγγραφο της ΔΟΥ Ξάνθης το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ./02-11-2020 ΔΟΥ Καβάλας, ...

... Και σε συνδυασμό με τις ανωτέρω διατάξεις του Ν.4172/2013 αρθρ 23 περ. β , ο έλεγχος δεν κάνει δεκτές τις απόψεις της ελεγχόμενης που κατατέθηκαν με το υπ αριθ πρωτ/15-12-2020 Υπόμνημα Απόψεων».

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - 20/1/2021 ενδικοφανούς της με **ΑΦΜ:**.....

Φορ. Περ. 1/1 - 31/12/2014

- Η με αριθ./21-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο αρθ. 7 παρ. 3β ν. 4337/2015	920,20

- Η με αριθ./21-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	598,15
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	299,08
Εισφορά αλληλεγγύης	226,10
Καταλογιζόμενο ποσό	1.123,33

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ./21-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς έκπτωση	422,26
ΦΠΑ	106,86
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	53,43
Καταλογιζόμενο ποσό	160,29

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013

- Η με αριθ./21-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	264,56

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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