



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313–332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 26/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1353

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

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

4. Την από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΤΕΒΕ» με ΑΦΜ:, κατά κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ:

α) της υπ' αριθ./27.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015,
β) της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

γ) της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/01/2015,
δ) της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2015 – 31/07/2015,
ε) της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2015 – 31/08/2015,
στ) της υπ' αριθ./27.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ' ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./27.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, την υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, τις υπ' αριθ./27.12.2021,/27.12.2021 και/27.12.2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2015 – 31/01/2015, 01/07/2015 – 31/07/2015 και 01/08/2015 – 31/08/2015, την υπ' αριθ./27.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ' ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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

Επί της από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΤΕΒΕ» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία (παραγωγής έτοιμου σκυροδέματος και κατασκευής τεχνικών έργων), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, πρόστιμο ποσού 27.600,00€, λόγω α) λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του υπ' αριθ. 125/05.01.2015 τιμολογίου πώλησης, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 22.000,00€, β) λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του υπ' αριθ.

11/10.07.2015 τιμολογίου πώλησης, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 22.000,00€, και γ) έκδοσης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του υπ' αριθ. 57/06.07.2015 τιμολογίου πώλησης, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, με λήπτρια την βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD» - (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), καθαρής αξίας 25.000,00€, παραβάσεων που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, ήτοι $22.000,00\text{€} \times 40\% + 22.000,00\text{€} \times 40\% + 25.000,00\text{€} \times 40\%$.

Με την υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία κύριος φόρος ποσού 19.272,43€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 9.636,22€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 28.908,65€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ποσού 2.456,67€ αποσβέσεων παγίων και ποσού 64.000,00€ διαφόρων εξόδων για αγορά αναλωσίμων, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/01/2015, κύριος φόρος ποσού 5.060,00€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58/58Α ν.4174/2013 ποσού 2.530,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.590,00€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας 22.000,00€ και του Φ.Π.Α. 5.060,00€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, του προαναφερθέντος ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ).

Με την υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 580,57€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2015 – 31/07/2015, κύριος φόρος ποσού 4.479,43€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58/58Α ν.4174/2013 ποσού 2.239,72€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.719,15€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας 22.000,00€ και του Φ.Π.Α. 5.060,00€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, του ανωτέρω

ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ).

Με την υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/08/2015 – 31/08/2015, κύριος φόρος ποσού 580,57€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58/58Α ν.4174/2013 ποσού 290,29€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 870,86€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 580,87€.

Με την υπ' αριθ./27.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, πρόστιμο ποσού 5.060,00€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2^ο του ν.4174/2013, ως ίσχυσε την υπό κρίση περίοδο, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 27/12/2021 εκθέσεων εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν.4174/2013) – ΕΛΠ (ν.4308/2014), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017), της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

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

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Μη παροχή δυνατότητας εξηγήσεων για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν σύμφωνα με το πόρισμα των εκθέσεων ελέγχου και είναι διαφορετικές από αυτές του σημειώματος διαπιστώσεων.
2. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας. Πραγματικές οι συναλλαγές. Μη ανταπόκριση της αρχής στο βάρος της απόδειξης.
3. Παραβίαση της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης ως προς το επιβληθέν με το άρθρο 7 του ν.4337/2015 πρόστιμο.
4. Παραβίαση της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης ως προς το επιβληθέν με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 πρόστιμο.

5. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής ως προς τη μη αναγνώριση δαπανών λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο. Η εξόφληση των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€, στις 30/06/2015, μεταξύ αυτής και της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), πραγματοποιήθηκε με μετρητά την ίδια ημέρα λόγω της τραπεζικής αργίας και των περιορισμών στην κίνηση των κεφαλαίων και επομένως, κακώς αντιστοιχήθηκαν με τραπεζικές πληρωμές που αφορούν άλλα τιμολόγια. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει σχετικές αποδείξεις πληρωμής. Η εξόφληση των λοιπών συναλλαγών με τον ίδιο προμηθευτή πραγματοποιήθηκε με σύννομο τρόπο.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), ορίζει ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1. (...)*».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις

Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ’ άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ’ άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 762).

Επειδή, δια του σημειώματος διαπιστώσεων η Φορολογική Αρχή οφείλει να αναφέρει σαφώς και με πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά που έχει στην κατοχή της και θεωρεί ουσιώδη, ώστε να προβεί σε σωστό προσδιορισμό, υπαγωγή και ερμηνεία του κανόνα δικαίου στον οποίο πρόκειται να στηριχθεί η δυσμενής της κρίση. Όσον αφορά, πάλι, τα νομικά δεδομένα, η Διοίκηση δεν είναι δυνατόν να αναγράφει, πριν προβεί στη δέουσα ακρόαση του διοικουμένου, την απόφαση που πρόκειται να λάβει ή την υπαγωγή στον κανόνα δικαίου, αφού η Διοίκηση δεν έχει τη δυνατότητα στο συγκεκριμένο στάδιο να προσδιορίσει με απόλυτη ακρίβεια το περιεχόμενο της μελλοντικής της απόφασης, που θα ληφθεί μόνον αφού ακούσει προσηκόντως τον ενδιαφερόμενο και συνεκτιμήσει τις παρουσιαζόμενες και υποστηριζόμενες ενώπιόν της απόψεις (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακρόασεως στη διοικητική διαδικασία, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 1992, σελ. 221 – 222). Όμως, προς αποφυγή παρερμηνειών και παρεξηγήσεων, απαιτείται από τη Διοίκηση να γνωστοποιεί, όχι με απόλυτο τρόπο, στο θιγόμενο πρόσωπο δια της προσκλήσεως προς ακρόαση τον βασικό νομικό της προσανατολισμό, δηλαδή το τι έχει κατά νου να κάνει, πώς θα εξετάσει το παρόν ζήτημα, ποιον νομικό δρόμο είναι διατεθειμένη να ακολουθήσει. Με άλλα λόγια, παρουσιάζονται οι πιθανές λύσεις και οι εν δυνάμει εφαρμοστέοι κανόνες δικαίου υπό τους οποίους δύναται να υπαχθεί η υπό κρίση περίπτωση, με την επιφύλαξη ότι πρόκειται για «προσωρινή διαμόρφωση βουλήσεως» (Βλ. Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα ακρόασεως στη διοικητική διαδικασία, οπ. π., σελ. 222) της Διοίκησης που θα γίνει οριστική μόνον μετά την προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα, ενώ κλήθηκε με την από 06/10/2021 πρόσκληση του άρθρου 14 Ν.4174/2013 να θέσει στη διάθεση του ελέγχου μεταξύ άλλων και το τιμολόγιο πώλησης ενός ΦΙΧ μάρκας MERCEDES 814, εντούτοις δεν προσκόμισε το εν λόγω τιμολόγιο, με αποτέλεσμα με το σημείωμα διαπιστώσεων

ελέγχου η αρμόδια Φορολογική Αρχή να της γνωστοποιήσει την «προσωρινή διαπίστωση» της παράβασης της μη έκδοσης τιμολογίου για την πώληση παγίου στοιχείου. Ακολούθως, μετά την εξάντληση της 20ημερης προθεσμίας απαντήσεως επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε το επίμαχο τιμολόγιο στις 06/12/2021, ήτοι λίγο πριν τα όρια της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για την ελεγχόμενη χρήση 2015 (ενέργεια που εμπεριέχει έντονα το στοιχείο της καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος), αλλά ελλείπει οποιοδήποτε άλλου αποδεικτικού στοιχείου πραγματοποίησης της φερόμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης, η φορολογική αρχή έκρινε ότι πρόκειται για εικονικό τιμολόγιο μιας ανύπαρκτης στο σύνολό της συναλλαγής. Αντίστοιχα, το τιμολόγιο με το οποίο φέρεται ότι αποκτήθηκε το ΦΙΧ μάρκας MERCEDES 814 κρίθηκε ότι είναι εικονικό και ότι λήφθηκε για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ουδόλως παραβιάσθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, καθώς δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ενώπιον της φορολογικής αρχής, το δε υπόμνημά της ελήφθη υπόψη από την τελευταία, όπως άλλωστε προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, καθώς αντικρούστηκαν όλοι οι προβαλλόμενοι μ' αυτό λόγοι. Η δε διαφοροποίηση της αιτιολογίας μεταξύ του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου είναι απόλυτα δικαιολογημένη, καθώς, όπως προαναφέρθηκε, η Διοίκηση δεν έχει τη δυνατότητα στο στάδιο συντάξεως του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου να προσδιορίσει με απόλυτη ακρίβεια το περιεχόμενο της μελλοντικής της απόφασης, που θα ληφθεί μόνον αφού ακούσει προσηκόντως τον ενδιαφερόμενο και συνεκτιμήσει τις παρουσιαζόμενες και υποστηριζόμενες ενώπιόν της απόψεις.

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, *«(...) το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν»*. Από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από τον νόμο ως

«αυτόματη» συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από τον νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε πρόκειται για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, όπως επικουρικώς, όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του ΣτΕ (πρβλ. ΣτΕ 4447/2012), «(...) όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά την διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως».

Επειδή, περαιτέρω, εφόσον η αιτούσα ζητά την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης της σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Εξάλλου, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (ΣτΕ 4918/2012).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

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 62 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 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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...*».

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...*».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή του με τα άρθρα 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του ν.4337/2015, ήτοι έως 01/02/2016, ορίζεται ότι: «*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 Φορολογικής Διοίκησης. 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...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505–6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505–6/2012, 4037–9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 27/12/2021 εκθέσεις εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν.4174/2013) – ΕΛΠ (ν.4308/2014), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017), της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, μεταξύ άλλων, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το υπ' αριθ. 11/10.07.2015 τιμολόγιο πώλησης ενός μεταχειρισμένου μηχανήματος έργου (τσάπας) με πινακίδα ME-.....IX, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 22.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 5.060,00€.

Ειδικότερα, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον ανωτέρω εκδότη του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, ο ίδιος, με την υπ' αριθ. πρωτ./08.11.2021 υπεύθυνη δήλωση (άρθρου 8 ν.1599/1986), βεβαίωσε ότι «το τιμολόγιο νούμερο 11/10.07.2015 προς ΑΤΕΒΕ δεν αφορά πραγματική συναλλαγή διότι η τσάπα με αριθμό ME ήταν στην κατοχή μου έως 14/09/2018 οπότε και την πούλησα στον». Η ανυπαρξία της υπό κρίση συναλλαγής διασταυρώθηκε και από το υπ' αριθ. πρωτ./28.09.2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων της Π.Ε. Τρικάλων, σύμφωνα με το οποίο, το εν λόγω μηχάνημα έργου ταξινομήθηκε το 2008 στον (ΑΦΜ), το οποίο μεταβιβάστηκε στον του ΓΕΩΡΓΙΟΥ (ΑΦΜ), στις 10/04/2019, με το υπ' αριθ. 17/14.09.2018 Τιμολόγιο.

Επίσης, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία α) έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το υπ' αριθ. 125/05.01.2015 Τιμολόγιο Πώλησης, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του (ΑΦΜ), με αντικείμενο εργασιών την εμπορία αυτοκινήτων και μηχανημάτων, καθαρής αξίας 22.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 5.060,00€, και β) εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το υπ' αριθ. 57/06.07.2015 τιμολόγιο πώλησης, με λήπτρια την βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD» - (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), καθαρής αξίας 25.000,00€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και ειδικότερα, για την αγορά και την πώληση ενός μεταχειρισμένου ΦΙΧ μάρκας MERCEDES 814, με αριθμό πλαισίου WDB....., χρώματος λευκού με ανατροπή και γερανό μάρκας Palfinger, αντιστοίχως.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. /09-12-2021 έγγραφο του Τελωνείου Τρικάλων, για το ανωτέρω όχημα με τον συγκεκριμένο αριθμό πλαισίου, δεν εμφανίζεται στα ηλεκτρονικά συστήματά του, η είσοδος και ο τελωνισμός του οχήματος στη χώρα, ενώ δεν υφίσταται φάκελος για το ανωτέρω όχημα στα αρχεία της υπηρεσίας τους.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Β.....ΕΞ 2021ΕΜΠ/21.12.2021 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνειακών Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) γνωστοποιήθηκε στην ελεγκτική αρχή ότι, από την έρευνα που διενεργήθηκε στα παραστατικά Δήλωσης Άφιξης Οχήματος, Άδεια Διακίνησης Οχημάτων, Δήλωση ΕΦΚ και λοιπών Φορολογιών, Πιστοποιητικά Ταξινόμησης, Διασάφησης Εισαγωγής, το εν λόγω ΦΙΧ δεν βρέθηκε καταγεγραμμένο σε κάποιο τελωνειακό παραστατικό.

Επιπρόσθετα, η αντιπροσωπεία της κατασκευάστριας εταιρίας MERCEDES στην Ελλάδα, ανέφερε ότι ο αριθμός πλαισίου του ανωτέρω οχήματος είναι μεν υπαρκτός αλλά το συγκεκριμένο όχημα εμφανίζεται τελευταία φορά το έτος 1992 στη Γερμανία και ουδέποτε καταχωρήθηκε (επισκευάστηκε) σε συνεργείο της εταιρείας στην Ελλάδα.

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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί της εικονικότητας του υπ' αριθ. 11/10.07.2015 τιμολογίου πώλησης ενός μεταχειρισμένου μηχανήματος έργου (τσάπας) με πινακίδα ME-.....IX, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), είναι εσφαλμένη. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι ο εκδότης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου δεν είχε πλήρη γνώση των λεπτομερειών της συναλλαγής καθότι η συμφωνία πραγματοποιήθηκε με τον πατέρα του. Το μηχάνημα έργου είχε μηχανικό πρόβλημα, δεν τέθηκε σε παραγωγική λειτουργία και χρησιμοποιήθηκαν εξαρτήματά του ως ανταλλακτικά. Στη συνέχεια, το ίδιο μηχάνημα επιστράφηκε στον αρχικό ιδιοκτήτη, με το υπ' αριθ. 23/29.11.2017 δελτίο αποστολής – τιμολόγιο, έναντι ποσού 3.000,00€ πλέον ΦΠΑ 720,00€.

Ωστόσο, εκτός της ομολογίας του ίδιου του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, το εν λόγω μηχάνημα έργου ουδέποτε περιήλθε στην κυριότητα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων της Π.Ε. Τρικάλων. Επιπλέον, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Εσόδων του πληροφοριακού συστήματος Taxis, ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου και ιδιοκτήτης του εν λόγω μηχανήματος έργου απέδωσε τα κρίσιμα έτη, ήτοι τα έτη 2015, 2016 και 2017, τα τέλη χρήσης του άρθρου 20 του ν.2052/1992, για το μεταχειρισμένο μηχάνημα έργου (τσάπα) με πινακίδα ME-.....IX. Επομένως, ουδέποτε συντελέστηκε η μεταβίβαση του εν λόγω μηχανήματος που περιγράφεται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί της εικονικότητας α) του υπ' αριθ. 125/05.01.2015 τιμολόγιο πώλησης, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (ΑΦΜ), καθαρής αξίας 22.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 5.060,00€, και β) του υπ' αριθ. 57/06.07.2015 τιμολογίου πώλησης, εκδόσεως της προσφεύγουσας με λήπτρια την βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD» - (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), καθαρής αξίας 25.000,00€, για την αγορά και την πώληση ενός μεταχειρισμένου ΦΙΧ μάρκας MERCEDES 814, με αριθμό πλαισίου WDB....., χρώματος λευκού με ανατροπή και γερανό μάρκας Palfinger, αντιστοίχως, είναι εσφαλμένη.

Ωστόσο, από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύπτει ότι το εν λόγω όχημα ουδέποτε ταξινομήθηκε, ούτε εισήχθη και ούτε επισκευάστηκε στην Ελλάδα. Επομένως, ουδέποτε η προσφεύγουσα κατέστη κύρια του εν λόγω ΦΙΧ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2021 εκθέσεις εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν.4174/2013) – ΕΛΠ (ν.4308/2014), φορολογίας

εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν.4472/2017), της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2042/2022 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή. 2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του Ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του Ν.4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54

παρ. 2 περ. ε΄ ΚΦΔ. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 , επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε΄ της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β΄ της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , των διατάξεων των περ. β΄ και γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 , καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015...».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 2319/2021, αλλά και την εγκύκλιο Ε.2042/2022, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00€, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο. Ως εκ τούτου και η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής επιεικέστερης κύρωσης το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και γίνεται αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' του ν.4174/2013 οριζόταν από 26/07/2013 έως 16/10/2015 (οπότε καταργήθηκε με το άρθρο 3 του ν.4337/2015) ότι: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή, με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

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

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, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 και του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν.4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής, για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατά συνέπεια, η ελεγκτική αρχή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «*“Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων” είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες*».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «*Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:... β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,...*».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «*1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο... 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές*

οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή

ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίου μας...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου... 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω

τραπέζης, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. 6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή»... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...».

Επειδή, με την Ε.2066/2020 εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι: «Με την ΠΟΛ.1143/03.07.2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α΄), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά

αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015). Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας. Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 27/12/2021 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και ειδικότερα, όπως επισημαίνεται στις σελίδες 31-33 της εν λόγω έκθεσης, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε την μη εξόφληση τιμολογίων με τραπεζικό μέσο, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίσει τις δαπάνες και τις αποσβέσεις παγίων, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν.4172/2013, κατά το μέρος που αυτές εξοφλήθηκαν με συναλλαγματικές εκτός τραπεζικού συστήματος.

Συγκεκριμένα, η ελεγκτική αρχή εντόπισε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε πληρωμές, με σύνηγο τρόπο (είτε με τραπεζικό μέσο είτε με συμψηφισμό αμοιβαίων ανταπαιτήσεων) έναντι του προμηθευτή της (ΑΦΜ), συνολικής αξίας 84.435,18€. Τις πληρωμές αυτές τις αντιστόχισε, κατά χρονολογική σειρά, με ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από τον ανωτέρω προμηθευτή. Κατόπιν της προαναφερθείσας αντιστόχισης, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό 64.000,00€, που αντιστοιχεί στα τιμολόγια δαπανών με αριθμούς 9/01.09.2015, 11/15.09.2015, 211/21.11.2015, B144/16.12.2015 και B147/24.12.2015 και αποσβέσεις ποσού 990,00€, που αντιστοιχεί στα τιμολόγια αγοράς παγίων με αριθμούς B2/02.12.2015, B6/07.10.2015, 208/16.11.2015, 209/17.11.2015, 210/18.11.2015, B144/16.12.2015, B146/23.12.2015 και B147/24.12.2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. 1/30.06.2015 και 150/30.06.2015, καθαρής αξίας 8.000,00€ και 12.000,00€ αντίστοιχα, και συνολικής αξίας 24.600,00€ μετά του ΦΠΑ, από την

ατομική επιχείρηση του (ΑΦΜ), πραγματοποιήθηκε με μετρητά την ίδια ημέρα λόγω της τραπεζικής αργίας και των περιορισμών στην κίνηση των κεφαλαίων και επομένως, κακώς αντιστοιχήθηκαν με τραπεζικές πληρωμές που αφορούν άλλα τιμολόγια. Από την εξέταση των σχετικών αποδείξεων πληρωμής, στις οποίες αναφέρονται ρητά οι αριθμοί των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και την καρτέλα του προμηθευτή προκύπτει η εξόφληση των συναλλαγών σύμφωνα με τα οριζόμενα από την Ε.2066/2020 εγκύκλιο.

Επομένως, οι συνολικές πληρωμές, με σύννομο τρόπο (είτε με τραπεζικό μέσο είτε με συμψηφισμό αμοιβαίων ανταπαιτήσεων είτε με μετρητά εντός της περιόδου της τραπεζικής αργίας) έναντι του προμηθευτή της (ΑΦΜ), υπολογίζονται εκ νέου σε 104.435,18€, οι οποίες, σύμφωνα με την προσκομισθείσα από την προσφεύγουσα καρτέλα προμηθευτή και συγκεκριμένα το αναλυτικό καθολικό από 01/01/2015 έως 31/12/2015, αντιστοιχούν σε συναλλαγές για τις οποίες έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία δαπανών ή αγοράς παγίων μέχρι και 30/06/2015, εξαιρουμένου του υπ' αριθ. 125/05.01.2015 τιμολογίου που κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, δη συνολικού ποσού 102.590,18€ (32.480,18€ υπόλοιπο από μεταφορά και 70.110,00€ αγοράς χρήσης).

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι λοιπές συναλλαγές με τον προαναφερθέντα προμηθευτή δεν πληρώθηκαν με τις αρχικά χορηγηθείσες συναλλαγματικές αλλά, σε μεταγενέστερο χρόνο αντικαταστάθηκαν με επιταγές. Προς τούτο προσκομίζει την με αριθμό Γ28 απόδειξη πληρωμής με την οποία εκχωρήθηκαν 3 επιταγές πελατείας, συνολικής αξίας 63.527,00€, έναντι εξόφλησης των συναλλαγματικών με ημερομηνίες 30/05/2016, 30/06/2016, 30/07/2016, 30/08/2016, 30/09/2016, 30/10/2016, 30/11/2016, 30/12/2016, 30/01/2017, 25/02/2017, 30/03/2017, 30/04/2017 και 30/05/2017, την με αριθμό 423/16.11.2017 απόδειξη πληρωμής με την οποία εκχωρήθηκε τραπεζική επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 16/11/2017, αξίας 3.000,00€, την με αριθμό 424/16.11.2017 απόδειξη πληρωμής με την οποία εκχωρήθηκε τραπεζική επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 16/11/2017, αξίας 6.000,00€, την με αριθμό 425/16.11.2017 απόδειξη πληρωμής με την οποία εκχωρήθηκε τραπεζική επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 16/11/2017, αξίας 6.000,00€ και την με αριθμό 441/21.11.2017 απόδειξη πληρωμής με την οποία εκχωρήθηκε τραπεζική επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 21/11/2017, αξίας 10.000,00€.

Ωστόσο, από την προσφεύγουσα δεν συνυποβλήθηκε καρτέλα (αναλυτικό καθολικό επόμενων ετών) του εν λόγω προμηθευτή, στην οποία να εμφανίζονται οι πληρωμές

και η εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών, ούτε αναλυτικό καθολικό του ταμείου, των γραμματίων πληρωτέων και των επιταγών πληρωτέων, από τον συνδυασμό των οποίων να αποδεικνύεται η σύννομη εξόφληση των συναλλαγών και η πλήρωση των προϋποθέσεων για την έκπτωση των εν λόγω δαπανών και αποσβέσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί σύννομης εξόφλησης των δαπανών προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./27.01.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΤΕΒΕ» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./27.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,
2. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,
3. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/01/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,
4. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2015 – 31/07/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,
5. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2015 – 31/08/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, και
6. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./27.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ' ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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

**Υπ' αριθ./27.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015
φορολογικού έτους 2015**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015	27.600,00€ (22.000,00€ x 40% + 22.000,00€ x 40% + 25.000,00€ x 40%)		-25.100,00€
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013		2.500,00€	

**Υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	19.272,43€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	9.636,22€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	28.908,65€

**Υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/01/2015**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	5.060,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2.530,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	7.590,00€

**Υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/07/2015 – 31/07/2015**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	580,57€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	4.479,43€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2.239,72€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	6.719,15€

**Υπ' αριθ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/08/2015 – 31/08/2015**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	580,57€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	290,29€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	870,86€

**Υπ' αριθ./27.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου
άρθρου 55 παρ. 2 δ' ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017	5.060,00€
------------------------------------	-----------

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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.