



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη ,12/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1101

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **12/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, επί της οδού, ΤΚ, κατά της αριθμ. **../06-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της αριθμ. **../06-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της αριθμ. **../06-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της αριθμ. **../06-12-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 01/02/2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **12/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. **../06-12-2021** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 10.397,58€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 5.198.79€, **ήτοι** συνολικού ποσού **15.596,37€**, διότι προέκυψε: α) η μη έκδοση πέντε (5) φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΤΙΜ), για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 29.058,80€ και ΦΠΑ 6.683,52€, β) ανακριβής έκδοση ΤΙΜ σε μία (1) περίπτωση με συνολικό ύψος ανακρίβειας 375,00€ και ΦΠΑ 86,25€ και γ) η μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδων (ΤΙΜ), για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 2.074,00€ και ΦΠΑ 477,02€.

Με την με αριθμό **../06-12-2021** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 4.162,95€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ ποσού 2.081,48€, **ήτοι** συνολικού ποσού **6.244,43€**, διότι δεν εξέδωσε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΤΙΜ), για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 14.355,00 € και ΦΠΑ 3.382,69€.

Με την με αριθμό **../06-12-2021** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 24.778,79€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ ποσού 12.389,40€, **ήτοι** συνολικού ποσού **37.168,19€**, διότι : α) δεν εξέδωσε είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΤΙΜ), για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 55.470,10€ και ΦΠΑ 13.312,82€ και β)εξέδωσε εννέα (9) ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΤΙΜ), για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 29.974,00€ και ΦΠΑ 7.193,76€.

Με την αριθμ. .../06-12-2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου , φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 66.688,22€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 33.344,11€, **ήτοι** συνολικού ποσού **100.032,33€**, διότι α) δεν εξέδωσε πενήντα τρία (53) φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΤΙΜ), για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 170.671,30€ και ΦΠΑ 40.961,11€ και β)εξέδωσε είκοσι ένα (21) ανακριβή φορολογικά στοιχεία εσόδου (ΤΙΜ), για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 59.288,10€ και ΦΠΑ 14.229,14€.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 06/12/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος του ν.2859/2000(ΦΠΑ), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της Α.1413/2019, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει των με αριθμ./20-10-2021 και/.../20-10-2021, εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αρ. πρωτ./19-10-2021 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης, (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. /20-10-2021), με το οποίο τους διαβιβάστηκε ο φάκελος της με αριθμό/2021 υπόθεσης για την ελεγχόμενη επιχείρηση ΟΕ, ο οποίος περιλάμβανε την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 με τα συνημμένα της, Πληροφοριακή Έκθεση ΦΠΑ και Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος. Από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει η μη έκδοση και η ανακριβής έκδοση παραστατικών, για την περίοδο 01/01/2015-31/12/2018, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 04-04-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 & 4174/2013.

Στην ως άνω έκθεση αναφέρεται ότι : Σύμφωνα με τα υπ 'αριθμ./34-03-18 &/15-05-2018 έγγραφα της ΕΛ.Υ.Τ, στα πλαίσια των ελέγχων τους για ενδεχόμενες καταστρατηγήσεις του καθεστώτος «42», κλιμάκιο ελεγκτών τους μετέβη την 20-02-2018 στην επιχείρηση -«εισαγωγές - εμπόριο υποδημάτων»- ΑΦΜ, ΔΟΥ Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφορούσε στον εντοπισμό ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων από Ιταλία, τα οποία ενδεχομένως να είχαν αρχικά τελωνιστεί στην Ελλάδα με απαλλαγή καταβολής ΦΠΑ. Κατά τον εν λόγω έλεγχο τους παρέλαβαν - δέσμευσαν (με την από 20-02-2018 Απόδειξη Παραλαβής - Δέσμευσης) διάφορα έγγραφα, από την επεξεργασία των οποίων δεν προέκυψαν τελωνειακές παραβάσεις. Τα εν λόγω όμως έγγραφα παραπέμπουν σε ανεπίσημες καταχωρήσεις αγορών και πωλήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης οι οποίες δεν φαίνεται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης. Τα ανωτέρω έγγραφα περιλάμβαναν πληροφορίες που δεν άπτονταν άμεσα του τελωνειακού ελέγχου, και παραδόθηκαν στην ΥΕΔΔΕ για περαιτέρω έρευνα. Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ, σε εφαρμογή της υπ' αριθμ./03-06-2021 εντολής ελέγχου, μετέβη στην διεύθυνση οικίας της διαχειρίστριας της ανωτέρου οντότητας στην οδό, όπως αυτή δηλώνεται στο μητρώο του taxis, επειδή η επιχείρηση έχει

κάνει διακοπή εργασιών την ημερομηνία 18/12/2019. Στο σημείο επιβεβαιώθηκε η διαμονή της από την κατάσταση κοινοχρήστων, αλλά η ίδια απουσίαζε. Για τον λόγο αυτό θυροκολλήθηκε η υπ αριθμ. Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων Βιβλίων και στοιχείων για τα έτη 2015-2018.

Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (email) τα ζητηθέντα (αρ.πρωτ. εισερχομένων/03-06-2021). Για την επεξεργασία των δεσμευθέντων και των προσκομισθέντων στοιχείων εκδόθηκε η ως άνω με αριθμό/26-07-2021 εντολή ελέγχου. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των καταχωρήσεων στα βιβλία εσόδων-εξόδων με τα δεσμευθέντα έγγραφα της ΕΛ.Υ.Τ., διαπιστώθηκε:

- Μη έκδοση Τιμολογίου, για πωλήσεις εμπορευμάτων σε **ογδόντα επτά (87)** περιπτώσεις, καθαρής αξίας 271.629,20€ με ΦΠΑ 64.817,17€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 και 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου
- Ανακριβής έκδοση Τιμολογίου, για πωλήσεις εμπορευμάτων, σε τριάντα ένα (31) περιπτώσεις, καθαρής αξίας 89.637,10€ με ΦΠΑ 21.509,15€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 και 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.
- Μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής για αγορές εμπορευμάτων, σε 32 περιπτώσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,5,8§10&Π, 10& 11 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.).

Σύμφωνα με τα παραπάνω και σε συνδυασμό με τις από 04.10.2021 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας της Β' Υποδιεύθυνσης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η αποκρυβείσα αξία των ακαθαρίστων εσόδων της ελεγχόμενης, όπως προσδιορίστηκε αναλυτικά από την επεξεργασία των δεσμευμένων στοιχείων στις προαναφερόμενες διαπιστώσεις ελέγχου της Β' Υποδιεύθυνσης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η ελεγχόμενη επιχείρηση απέκρυψε έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω ανακριβούς έκδοσης, μη έκδοσης και μη καταχώρησης παραστατικών, συγκεκριμένα :

Φορολογική Περίοδος: 01/01/2015-31/12/2015 : Αποκρυβείσα Αξία Εισοδήματος : 31.507,80€ - Μη αποδοθείς ΦΠΑ 23%: 7.246,79€

Φορολογική Περίοδος: 01/01/2016-31/12/2016 : Αποκρυβείσα Αξία Εισοδήματος : 14.355,00€ - Μη αποδοθείς ΦΠΑ 23% & 24% : 3,382,69 €

Φορολογική Περίοδος: 01/01/2017-31/12/2017 : Αποκρυβείσα Αξία Εισοδήματος : 85.444,10€ - Μη αποδοθείς ΦΠΑ 23% & 24% : 20.506,58 €

Φορολογική Περίοδος: 01/01/2018-31/12/2018 : Αποκρυβείσα Αξία Εισοδήματος : 229.959,40€ - Μη αποδοθείς ΦΠΑ 23% & 24% : 55.190,26€

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 09/09/2021 και στις 11/11/2021 τα αριθ. και Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, δίδοντας προθεσμία είκοσι (20) ημερών για την υποβολή γραπτών ή προφορικών απόψεων επί των αναγραφόμενων σε αυτά. Για το υπ'αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κατατέθηκε εκπρόθεσμα στις 02-12-2021 υπόμνημα απόψεων, οι ισχυρισμοί του οποίου δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο.

Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η χρησιμοποίηση εκ μέρους της Διοίκησης μη νόμιμων αποδεικτικών μέσων.
2. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
3. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
4. Προκειμένου να συντρέχει περίπτωση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η απόδειξη της από την αρμόδια αρχή. Το βάρος, ως εκ τούτου, το φέρει αυτή και επ' ουδενί ο ελεγχόμενος.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς:

Επειδή ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά το έτος 2015, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.....

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.» Στο **άρθρο 8**, ότι : « «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της

χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. Στο **άρθρο 11** ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.», και στο άρθρο 12, ότι «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, στο 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 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 εμπειριστатωμένα 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, 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, 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 σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης

της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα 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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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.» *το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή, από τις από 06/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ν.2859/2000(ΦΠΑ), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της Α.1413/2019, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει των υπ' αρ./20-10-2021 και/20-10-2021, εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ...Δ.Ο.Υ., σε συνδυασμό με τις από 04-10-2021 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ, προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρία, με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο υποδημάτων, τηρούσε απλογραφικά βιβλία. Κατόπιν των ως άνω εντολών ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και του ν.4172/2013 (Φ.Ε), για τα

φορολογικά έτη 2015 έως 2018. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα απέκρυψε έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω ανακριβούς έκδοσης, μη έκδοσης και μη καταχώρησης παραστατικών. Συγκεκριμένα δεν εξέδωσε Τιμολόγια για πωλήσεις εμπορευμάτων σε ογδόντα επτά (87) περιπτώσεις, καθαρής αξίας 271.629,20€ με ΦΠΑ 64.817,17€, εξέδωσε ανακριβή Τιμολόγια για πωλήσεις εμπορευμάτων σε τριάντα ένα (31) περιπτώσεις, καθαρής αξίας 89.637,10€ με ΦΠΑ 21.509,15€ και δεν εξέδωσε παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής για αγορές εμπορευμάτων σε 32 περιπτώσεις.

Επειδή, αναφορικά με τις παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εκδόθηκε η αριθμ./11-04-2022 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 06/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό **.../06-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	15.596,37€	15.596,37€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2. Η με αριθμό **.../06-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.244,43€	6.244,43€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3. Η με αριθμό **.../06-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	37.168,19€	37.168,19€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3. Η με αριθμό **../06-12-2021** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100.032,33€	100.032,33€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.