



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/11/2023

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

Αριθμός απόφασης: e1023

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 13/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, κατά α) της υπ' αριθ./04.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, β) της υπ' αριθ./04.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 και της υπ' αριθ./04.05.2023

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./04.05.2023,/04.05.2023 και/04.05.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2015 - 31/12/2015, 01/01/2016 - 31/12/2016 και 01/01/2017 - 31/12/2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 13/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./04.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα έκπτωσης του στην επόμενη φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 3 του ν.2859/2000, από 269.102,16€ σε 159.037,91€, ήτοι κατά το ποσό των 110.064,25€, κατόπιν α) καταλογισμού ως φόρου εκροών του ΦΠΑ ύψους 11.756,88€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και υπηρεσιών, για τις οποίες δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης λόγω εικονικότητας των οικείων φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 51.117,68€, εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8, β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ύψους 100.991,92€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και υπηρεσιών, λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 του ν.2859/2000, συνολικής αξίας 420.799,68€, εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....5, γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ 680,41€ διαφόρων δαπανών με το αιτιολογικό ότι εμπίπτουν στις δαπάνες του άρθρου 30 παρ. 4 του ν.2859/2000, δ) διαπίστωσης λοιπών διαφορών στο φόρο εκροών ύψους 16.392,02€ και ε) προσθήκης στο φόρο εισροών διαφορών ύψους 19.756,98€.

Με την υπ' αριθ./04.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 400.929,09€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 613.417,12€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 306.708,56€, ήτοι συνολικό ποσό 920.125,68€, κατόπιν α) καταλογισμού ως φόρου εκροών του ΦΠΑ ύψους 909.801,55€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και υπηρεσιών, για τις οποίες δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης λόγω εικονικότητας των οικείων φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 3.829.295,76€, εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8, β) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 110.064,26€, γ) διαπίστωσης λοιπών διαφορών στο φόρο εκροών ύψους 10.506,71€ και δ) προσθήκης στο φόρο εισροών διαφορών ύψους 16.026,31€.

Με την υπ' αριθ./04.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 390.312,52€ σε 1.093,34€, ήτοι κατά το ποσό των 389.219,18€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 3.271.162,83€ πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ποσού 1.635.581,44€, ήτοι συνολικό ποσό 4.906.744,27€, κατόπιν α) καταλογισμού ως φόρου εκροών του ΦΠΑ ύψους 3.242.457,67€ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και υπηρεσιών, για τις οποίες δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης λόγω εικονικότητας των οικείων φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 13.510.240,30€, εκδόσεως των βουλγαρικών επιχειρήσεων «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8, «..... LTD» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....0 και «..... LTD» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....1, β) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 415.322,37€, και γ) διαπίστωσης λοιπών διαφορών στο φόρο εκροών ύψους 6.100,00€ και στο φόρο εισροών ύψους 3.498,03€.

Οι ανωτέρω πράξεις, που εκδόθηκαν σε εκτέλεση των υπ' αριθ. 1333, 1334 και 1335/24.05.2022 αποφάσεων της Δ.Ε.Δ./ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ., με τις οποίες ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους (έλλειψη αιτιολογίας) οι υπ' αριθ./21.12.2021,/21.12.2021 και/21.12.2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2015 - 31/12/2015, 01/01/2016 - 31/12/2016 και 01/01/2017 - 31/12/2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και αναπέμφθηκαν οι υποθέσεις σε αυτήν προκειμένου να θεραπευτεί η πλημμέλεια, εδράζονται επί της από

04/05/2023 έκθεσης μερικού εφαρμογής διατάξεων ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. 4224...../2022 εντολής του Προϊσταμένου του.

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

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί καταλογισμού του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραστατικά εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8, ως ΦΠΑ εκροών. Τα παραστατικά αυτά αφαιρέθηκαν δυνάμει τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018, με αποτέλεσμα να τεθούν εκτός πεδίου του ΦΠΑ πριν τον επίμαχο έλεγχο. Οι συγκεκριμένες συναλλαγές ως ενδοκοινοτικές υπόκεινται μόνο τύποις στον ΦΠΑ με ταυτόχρονη χρεωπίστωση εκροών και εισροών που οδηγεί πρακτικά σε αποχρέωση του ΦΠΑ. Παραβίαση των αρχών της ισότητας και της χρηστής διοίκησης. Παντελής έλλειψη νόμιμης βάσης των σε βάρος της καταλογισμών για τα τιμολόγια εκδόσεως της «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8.
2. Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των παραστατικών εκδόσεως των επιχειρήσεων με την επωνυμία «..... ΟΕ» – ΑΦΜ: και «.....» – ΑΦΜ: Οι συναλλαγές πιστοποιήθηκαν σε διάφορα στάδια εκτέλεσης και επιχορηγήθηκαν στο πλαίσιο του επενδυτικού νόμου.
3. Νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί μη απόδειξης πραγματοποίησης των συναλλαγών (ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών) με τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....5 για τις οποίες καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία 4 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 420.799,68€.
4. Έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών με τις επιχειρήσεις «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....5, «..... ΟΕ» – ΑΦΜ: και «.....» – ΑΦΜ: Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου των επίμαχων συναλλαγών.

5. Η επιβολή ΦΠΑ και προστίμων για τις συναλλαγές με την «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8, οι οποίες δε συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις ώστε να υπάρχει ωφέλεια, αντιβαίνει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
6. Παράνομη και αναιτιολόγητη η απόρριψη δαπανών στη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, καθαρής αξίας 4.167,47€ πλέον ΦΠΑ 680,41€, που αφορούν έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*... 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....*».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «*1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13... 2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους, β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II του παρόντος...*».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος*

ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...».

Επειδή, με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ορισμοί. Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν... 2. Γενικοί κανόνες Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας...».

Επειδή, με το άρθρο 18 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση».

Επειδή, με το άρθρο 35 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:... στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,... θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,....».

Επειδή, κατά το άρθρο 2 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν. Με το άρθρο 20 της ανωτέρω οδηγίας ορίζεται ότι: «*Νοείται ως "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών" η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...*». Το άρθρο 40 της ίδιας οδηγίας προβλέπει: «*Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα*». Το άρθρο 44 της ίδιας οδηγίας ορίζει: «*Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας...*». Το άρθρο 131 έχει ως εξής: «*Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση*».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Γ 166185 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/25.11.2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας το οποίο συντάχθηκε σε απάντηση του υπ' αριθ. πρωτ. 20581/19.07.2019 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (που απεστάλη στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου), σχετικά με τις διοικητικές κυρώσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από ενδοκοινοτικές συναλλαγές, διευκρινίστηκε ότι: «*...ο φόρος εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης λόγω μη νομιμότητας του σχετικού φορολογικού στοιχείου, θα πρέπει να καταλογιστεί με την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον έχει γίνει χρήση του δικαιώματος έκπτωσης, πλέον του προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ή του άρθρου 58 του ΚΦΔ για περιόδους μέχρι 16/10/2015, εφόσον συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Σε περίπτωση δε μη χρεοπίστωσης του φόρου που αναλογεί, αυτό καταλογίζεται ως φόρος εκροών...*».

Επειδή, με το άρθρο 9 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές*

εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν...».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 3 του ν.4174/2013, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 παρ. 2 ν.4512/2018 και ίσχυσε έως την έναρξη ισχύος του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) στις 04/11/2022, οριζόταν ότι: «α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 04/05/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 (ΦΠΑ) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, προκύπτει ότι σε έλεγχο ορθής εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν.4174/2013) και ΕΛΠ (ν.4308/2014), που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ' αριθ./07.03.2019 και/21.06.2018 εντολών ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τον οποίο (έλεγχο) συντάχθηκαν οι υπ' αριθ./18.07.2019 και/02.11.2018 εκθέσεις, διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2015 η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία 4 εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 51.117,68€, για το φορολογικό έτος 2016 η λήψη 183 εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 3.829.295,76€ και για το φορολογικό έτος 2017 η λήψη 103 εικονικών φορολογικών στοιχείων

για ανύπαρκτες συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 13.497.177,70€, εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8.

Κατόπιν τούτου, ως ρητά αναφέρεται στις σελ. 71-72 της οικείας έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Γ 166185 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/25.11.2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, η ελεγκτική αρχή καταλόγισε ως φόρο εκροών τον φόρο εισροών που αναλογεί στις εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης λόγω μη νομιμότητας των σχετικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις της § 1δ' του άρθρου 32 του ν.2859/2000, λόγω μη χρεωπίστωσής του στις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των σχετικών περιόδων, ήτοι φόρο εκροών που αναλογεί στην αξία των προαναφερθεισών συναλλαγών με τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8 ύψους 11.757,07€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015, 909.801,55€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, και 3.239.322,65€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 εταιρεία ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί καταλογισμού του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραστατικά εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....8 ως ΦΠΑ εκροών είναι αναيطολόγητη διότι δεν ασκήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης. Αναλυτικότερα, τα παραστατικά αυτά αφαιρέθηκαν δυνάμει τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της οικειοθελούς αποκάλυψης των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018, με αποτέλεσμα να τεθούν εκτός πεδίου του ΦΠΑ πριν την ολοκλήρωση του αρχικού ελέγχου και την έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου και ως απόρροια αυτού να ελλείπει η νόμιμη βάση των σε βάρος της καταλογισμών για τα εν λόγω τιμολόγια.

Ωστόσο, σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν.2859/2000, υπόχρεος για την απόδοση του φόρου είναι το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ στο πλαίσιο των διατάξεων της οικειοθελούς αποκάλυψης δεν αίρεται η υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας να αποδώσει τον αναλογούντα στην αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων φόρο. Αδιάφορο δε

ζήτημα στην προκειμένη περίπτωση είναι το αν η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε τελικώς ή όχι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στην αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων φόρο, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις των άρθρων 30 – 32 του ν.2859/2000 και που δεν αποτελεί αντικείμενο διαφοράς της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης νόμιμης βάσης του σε βάρος της καταλογισμού ως φόρου εκροών των φορολογικών στοιχείων που αντιστοιχούν σε εικονικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των παραστατικών εκδόσεως των επιχειρήσεων με την επωνυμία «..... ΟΕ» – ΑΦΜ: και «.....» – ΑΦΜ: είναι ανατιολόγητη. Ωστόσο, η εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών διαπιστώθηκε στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /16.11.2022 εντολής του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, βάσει του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ. /27.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016. Κατά της ανωτέρω πράξης ασκήθηκε η υπ' αριθ. /27.01.2023 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας ήδη με την απόφαση με αριθμό ΔΕΔ Θ ε151/09.05.2023. Ως εκ τούτου, η εικονικότητα των παραστατικών εκδόσεως των επιχειρήσεων με την επωνυμία «..... ΟΕ» – ΑΦΜ: και «.....» – ΑΦΜ: δεν αποτελούν διαφορά της υπ' αριθ. /04.05.2023 προσαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ανατιολόγητης κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της εικονικότητας των παραστατικών εκδόσεως των επιχειρήσεων με την επωνυμία «..... ΟΕ» – ΑΦΜ: και «.....» – ΑΦΜ: προβάλλεται πατρελκυστικώς και απορρίπτεται, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του τέταρτου ισχυρισμού αναφορικά με τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

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

αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 04/05/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 (ΦΠΑ) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./04.05.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκρών τον ΦΠΑ ύψους 100.991,92€, που αναλογεί σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και υπηρεσίες, για τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία 4 τιμολόγια της βουλγαρικής επιχείρησης «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....5, συνολικής αξίας 420.799,68€, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία έκδοσης	Αριθμός Τιμολογίου	Εκδότης	Καθαρή Αξία
1	1/12/2015	INV49	150.322,12
2	4/12/2015	INV53	100.214,75
3	8/12/2015	INV65	120.155,44
4	10/12/2015	INV72	50.107,37
ΣΥΝΟΛΟ				420.799,68

Αναλυτικότερα, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε η καταχώρηση των ανωτέρω τιμολογίων δίχως να επιδειχθεί κάποιο δικαιολογητικό εγγραφής ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης των συναλλαγών. Ακολούθως, με το υπ' αριθ. πρωτ./18.11.2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ζητήθηκε η διοικητική συνδρομή της βουλγαρικής φορολογικής αρχής αναφορικά με τις εν λόγω συναλλαγές. Σε απάντηση του προαναφερθέντος αιτήματος, η φορολογική αρχή της Βουλγαρίας γνωστοποίησε ότι η εταιρεία «.....»

και πλέον «..... ΕΟΟΔ» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: ΒG.....5, που δραστηριοποιείται στο χώρο της επεξεργασίας και της ανάλυσης του περιεχομένου των μέσων ενημέρωσης (media monitoring), δεν εμπλέκεται σε συναλλαγές με σκοπό την κατάχρηση στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού εμπορίου, δεν είχε σχέσεις με την προσφεύγουσα εταιρεία και τα επίμαχα τιμολόγια αντιστοιχούν σε άλλες συναλλαγές με άλλες βουλγαρικές επιχειρήσεις για τις οποίες αποδόθηκε ο αναλογών ΦΠΑ. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στις υπό κρίση συναλλαγές από το φόρο εκροών λόγω μη κατοχής νόμιμου τιμολογίου ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου, μη απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών και της χρήσης των υπηρεσιών στην πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί μη απόδειξης πραγματοποίησης των συναλλαγών (ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών) με τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: ΒG.....5 για τις οποίες καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία 4 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 420.799,68€ είναι ανατιολόγητη. Ωστόσο, εκ των προαναφερθέντων προκύπτει ότι η απόρριψη του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στις υπό κρίση συναλλαγές είναι επαρκώς αιτιολογημένη από τη φορολογική αρχή δεδομένου μάλιστα ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς απόδειξη αυτών και τεκμηρίωση των εγγραφών στα λογιστικά βιβλία είτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου είτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ανατιολόγητης απόρριψης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στις συναλλαγές με τη βουλγαρική επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ/ΦΠΑ: ΒG.....5 προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 04/05/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 (ΦΠΑ) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, προκύπτει ότι οι δηλώσεις ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2016 – 31/12/2016 και

01/01/2017 - 31/12/2017 υποβλήθηκαν ανακριβώς, με συνέπεια τη μη απόδοση φόρου ύψους 613.417,12€ και 3.271.162,83€ αντίστοιχα. Κατόπιν τούτου, με την έκδοση της υπ' αριθ./04.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 και της υπ' αριθ./04.05.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε το οριζόμενο από την παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ πρόστιμο, ίσο με ποσοστό 50% επί του μη αποδοθέντος φόρου, ήτοι 306.708,56€ και 1.635.581,44€ αντίστοιχα.

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

Επειδή, 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 τεθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας λόγω της επιβολής προστίμων ΦΠΑ απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 6^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 4 ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:... γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία μη νομίμως εξέπεσε από τον φόρο εκροών, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, τον ΦΠΑ ποσού 680,41€ διαφόρων δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας 4.167,47€, με το αιτιολογικό ότι εμπίπτουν στις δαπάνες του άρθρου 30 παρ. 4 του ν.2859/2000, δη έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η απόρριψη των προαναφερθεισών δαπανών που αφορούν σε έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας είναι ανατιολόγητη.

Ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και συγκεκριμένα στις σελ. 95-96 (ενότητα 10.4 ΦΠΑ εισροών) καταγράφονται αναλυτικά τόσο τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και επισημαίνεται ότι οι εν λόγω δαπάνες εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 περί μη παροχής δικαιώματος έκπτωσης του φόρου τους από τον φόρο εκροών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ανατιολόγητης απόρριψης του δικαιώματος έκπτωσης των εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται για τις λοιπές διαπιστωθείσες διαφορές ως προς το φόρο εκροών και εισροών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./13.06.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

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

Η υπ' αριθ./04.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015

Φόρος εκροών	314.657,26
Υπόλοιπο φόρου εισροών	473.695,17
Πιστωτικό υπόλοιπο	159.037,91
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	159.037,91

**Η υπ' αριθ./04.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

Φόρος εκροών	1.066.050,34
Υπόλοιπο φόρου εισροών	452.633,22
Πιστωτικό υπόλοιπο	
Χρεωστικό υπόλοιπο	613.417,12
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	306.708,56
Σύνολο φόρου για καταβολή	920.125,68

**Η υπ' αριθ./04.05.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Φόρος εκροών	3.487.623,26
Υπόλοιπο φόρου εισροών	217.553,77
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.093,34
Χρεωστικό υπόλοιπο	3.271.162,83
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.635.581,44
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.906.744,27

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.