



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.05.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1470

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και έδρα στα, ΤΚ, κατά:

α) της υπ' αριθ./**13.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

β) της υπ' αριθ./**13.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την υπ' αριθ./13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/17.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΑΕ», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, φόρος εισοδήματος 77.100,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ 38.550,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 115.650,00 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2017 δεκατεσσάρων (14) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 252.550,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 60.612,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 περ, β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./17.10.2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών.

Με την υπ' αριθ./13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, ΦΠΑ 60.612,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Α του ΚΦΔ 30.306,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 90.918,00 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2017 δεκατεσσάρων (14) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 252.550,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 60.612,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014, του άρθρου 22 περ, β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./17.10.2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ./13.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών

καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 115.650,00 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 23-28, 30, 34, 36, 37, 53, 58, 54, 62 και 64 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξε: α) Η από 11.05.2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της ΔΟΥ Πατρών αναφορικά με τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2017, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 81.350,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19.524,00 ευρώ. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είχαν ζητηθεί από την προσφεύγουσα με την υπ' αριθ./15.12.2020 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, προσκομίσθηκαν στον έλεγχο την 05.01.2021 και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./05.01.2021 έκθεση κατάσχεσης.

β) Η από 07.09.2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της ΔΟΥ Πατρών αναφορικά με τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2017, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 8.280,00 ευρώ. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είχαν ζητηθεί από την προσφεύγουσα με την υπ' αριθ./12.05.2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./15.06.2021 έκθεση κατάσχεσης.

γ) Η από 25.11.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Πατρών αναφορικά με την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2017, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 136.700,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 32.808,00 ευρώ. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα.

Εν συνεχεία δυνάμει της υπ' αριθ./19.10.2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 και τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 αντίστοιχα στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί βιβλία διπλογραφικά (Γ' κατηγορίας). Η επιχείρηση εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Κατόπιν της έκδοσης της ανωτέρω εντολής το αρμόδιο τμήμα ελέγχου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ./19.10.2023 γνωστοποίηση για τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού και το υπ' αριθ./19.10.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4987/2022 για προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων το φορολογικό έτος 2017.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε τα τηρούμενα διπλογραφικά (Γ' κατηγορίας) βιβλία.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της στο φορολογικό έτος 2017: Α. Επτά (7) φορολογικά στοιχεία έκδοσης συνολικής καθαρής αξίας 81.350,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19.524,00 ευρώ, όπως προέκυψε από το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό στο λογαριασμό προμηθευτή «.....». Για τα φορολογικά αυτά στοιχεία (ΤΔΑ) τα οποία αφορούσαν σε διαφημιστικά είδη, η προσφεύγουσα δεν απέδωσε διαφημιστικό τέλος 2% του ν. 2880/2001. Η εξόφληση των τιμολογίων (όπως προέκυψε από το

αναλυτικό καθολικό προμηθευτή) διενεργήθηκε με εκχώρηση τραπεζικών επιταγών πελατών της προσφεύγουσας στον προμηθευτή, για την οποία εκχώρηση κανένα στοιχείο δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα το οποίο να αποδεικνύει το γεγονός αυτό.

Τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, δεδομένου ότι τα αναγραφόμενα διαφημιστικά είδη δεν ήταν δυνατόν να προμηθεύσει ο καθόσον δεν κατείχε κανένα φορολογικό στοιχείο αγοράς τέτοιων ειδών (.....), ούτε διέθετε προσωπικό ώστε να προβεί σε εργασίες ευρείας εκτύπωσης λογότυπων. Επιπρόσθετα από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του, δεν προέκυψε η κατοχή ως πάγιου εξοπλισμού εκτυπωτικών μονάδων ώστε να ήταν δυνατή η εκτύπωση αυτοκόλλητων σε φορτηγά οχήματα και η εκτύπωση λογότυπων στα φερόμενα ως πωληθέντα διαφημιστικά είδη. Επιπλέον, στην από 11.05.2023 έκθεση αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της ΔΟΥ Πατρών αναφορικά με τον εκδότη αναγραφόταν ότι ο με ΑΦΜ: « α) Χωρίς να απασχολεί ούτε ένα άτομο ως προσωπικό, χωρίς να κατέχει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά αγαθών, χωρίς να κατέχει κανένα μηχάνημα έργων ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση τεχνικών εργασιών, χωρίς να κατέχει κανενός είδους φορητό μηχάνημα ή εργαλείο χειρός για την εκτέλεση ελαφρών τεχνικών εργασιών, χωρίς την κατοχή εκτυπωτικών μονάδων είτε απλών για την εκτύπωση λογότυπων, είτε μεγάλων εκτυπωτικών μονάδων για την εκτύπωση σε επαγγελματικά αυτοκίνητα ή μουσαμάδες φορτηγών, χωρίς την παραμικρή ύπαρξη φορολογικών στοιχείων αγορών για όλα τα φερόμενα ως διατεθέντα διαφημιστικά είδη αλλά και για τα απαιτούμενα κατά την εκτέλεση των αναφερόμενων εργασιών και έργων υλικά (κύρια ή βοηθητικών υλών), αλλά και την ανύπαρκτη λήψη φορολογικών στοιχείων υπερβολαβίας, εμφανίζεται να: αα) διαθέτει μεγάλες ποσότητες διαφημιστικών ειδών, αβ) προβαίνει σε εκτεταμένες εργασίες σχετικές με την εκτύπωση διαφημιστικών ειδών και την προβολή των επιχειρήσεων, αγ) παρέχει υπηρεσίες εξεύρεσης νέων πελατών με προμήθεια, αντικείμενο την άσκηση του οποίου ουδέποτε δήλωσε στο τμήμα μητρώου της ΔΟΥ Πατρών, αδ) εκτελεί πληθώρα τεχνικών εργασιών αλλά και τεχνικών έργων, β) κατά το χρόνο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν δραστηριοποιούνταν στην αναγραφόμενη επ' αυτών διεύθυνση

Επίσης για τα φορολογικά έτη 2015 & 2016 από την αρμόδια ΔΟΥ Πατρών καταλογίστηκε βάσει έκθεσης ελέγχου σε βάρος του μη αποδοθείς ΦΠΑ εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ Τέλος σύμφωνα με το πόρισμα της συνταχθείσας από τη ΔΟΥ Πατρών έκθεσης ελέγχου σε βάρος του προέκυψε ότι εξέδωσε σε σαράντα έξι (46) διαφορετικές επιχειρήσεις τριακόσια δεκατρία (313) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ενός εκατομμυρίου τριακοσίων πενήντα έξι χιλιάδων τετρακοσίων πενήντα τεσσάρων ευρώ και σαράντα επτά λεπτών (1.356.454,47), πλέον ΦΠΑ τριακοσίων είκοσι πέντε χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα τεσσάρων ευρώ και έξι λεπτών (325.554,06). Β. Τρία (3) φορολογικά στοιχεία έκδοσης συνολικής καθαρής αξίας 34.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 8.280,00 ευρώ, όπως προέκυψε από το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό στο λογαριασμό προμηθευτή «.....».

Για τις αναγραφόμενες στα ανωτέρω τρία φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ) εργασίες προσκομίστηκε το από 01.07.2017 αθεώρητο ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του, το οποίο αναφερόταν σε εργασίες το κόστος των οποίων (μετά υλικών) θα ανερχόταν στο ποσό των 101.080,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ. Η εξόφληση των τιμολογίων (όπως προέκυψε από το αναλυτικό καθολικό προμηθευτή) διενεργήθηκε με εκχώρηση τραπεζικών επιταγών πελατών της προσφεύγουσας στον προμηθευτή, για την οποία εκχώρηση κανένα στοιχείο δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα το οποίο να αποδεικνύει το γεγονός αυτό. Επιπλέον, στην από 07.09.2022 έκθεση αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της ΔΟΥ Πατρών αναφορικά με τον εκδότη

αναγραφόταν ότι ο με ΑΦΜ: «α) Κατά το χρονικό διάστημα 01.01.2015-31.12.2019 ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και συνεπώς η όποια εκτέλεση μεγάλης έκτασης εργασιών εκ μέρους του θα ήταν αδύνατη. β) δεν πραγματοποίησε κατά το χρονικό διάστημα 01.01.2015-31.12.2019 αξιόλογες αγορές υλικών ώστε να ήταν εφικτή η υλοποίηση όλου του φάσματος των τεχνικών εργασιών οι οποίες αναφέρονταν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. γ) Δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο ότι κατείχε οποιοδήποτε φορητό εργαλείο χειρός ή μηχανήμα ώστε να ήταν εφικτή η εκτέλεση των αναγραφόμενων εργασιών. δ) Δεν προέκυψε από κανένα συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο η μεταφορά υλικών για την εκτέλεση των αναγραφόμενων εργασιών. ε) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο το βιβλίο εσόδων-εξόδων όπως νομότυπα ζητήθηκε, ματαιώνοντας έτσι τη δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου. στ) Υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ για όλα τα υπό έλεγχο φορολογικά έτη και περιόδους (2016-2019), μη αποτυπώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τα φορολογικά έσοδα τα οποία προέκυψαν από την έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων. ζ) Υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 ενώ δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019, μη αποτυπώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τα φορολογικά έσοδα τα οποία προέκυψαν από την έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων. η) Δεν ανέγραφε στα εκδοθέντα στοιχεία επακριβώς το είδος των εκτελεσθεισών εργασιών. Από όλα τα ανωτέρω προέκυψε αβίαστα το συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα στο φορολογικό έτος 2017, τρία φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ) ήταν εικονικά στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 και του άρθρου 8 του ν. 4308/2014.»

Γ. Τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία έκδοσης με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 136.700,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 32.808,00 ευρώ, όπως προέκυψε από το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό στο λογαριασμό προμηθευτή «.....». Η εξόφληση των τιμολογίων (όπως προέκυψε από το αναλυτικό καθολικό προμηθευτή) διενεργήθηκε με εκχώρηση τραπεζικών επιταγών πελατών της προσφεύγουσας στον προμηθευτή, για την οποία εκχώρηση κανένα στοιχείο δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα το οποίο να αποδεικνύει το γεγονός αυτό. Επιπλέον, στην από 27.07.2020 έκθεση ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Πατρών αναφορικά με την εκδότρια αναγραφόταν ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ: «εξέδωσε στη χρήση 2017, εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, απροσδιορίστου πλήθους και τουλάχιστον συνολικής αξίας 4.200.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις εμπορευμάτων και υπηρεσιών του ύψους που δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με βάση τις πραγματικές της αγορές, ούτε απασχολούσε προσωπικό στην έδρα της για δέκα και πλέον μήνες, ούτε είχε τις κατάλληλες τεχνικές δεξιότητες που απαιτούνταν για τις κατασκευαστικές και υδραυλικές υπηρεσίες, καθώς και υπηρεσίες ελαιοχρωματισμού που προέκυψε να προσέφερε με βάση την έκδοση φορολογικών στοιχείων. Επίσης δεν προέκυψε η φυσική μεταφορά των αγαθών που φέρεται να πούλησε με βάση τα ΤΔΑ που εκδόθηκαν με τόπους ενδεικτικά κλπ, καθώς στη μεγαλύτερη πλειοψηφία τους αναγραφόταν στα παραστατικά ότι οι μεταφορές πραγματοποιήθηκαν με το φορτηγό Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της, χωρίς όμως να προσκόμισε ή να δήλωσε στις ΜΥΦ δαπάνες διοδίων και εισιτηρίων με πλοία της αντίστοιχής γραμμής. Τέλος από την έρευνα που διενεργήθηκε δεν προέκυψε άλλο υποκρυπτόμενο πρόσωπο ή πρόσωπα που ενδεχομένως πραγματοποίησαν τις ανωτέρω συναλλαγές, ώστε τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν να ήταν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.» Σύμφωνα με τα ανωτέρω προέκυψε το συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα στη χρήση 2017 τέσσερα φορολογικά στοιχεία, ήταν εικονικά στο σύνολό τους.

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ν. 4987/2022 το οποίο κοινοποίησε στις 10.11.2023, με συνημμένο τον υπ' αριθ./..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τον υπ' αριθ./..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017.

Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές.

Ακολούθως ο έλεγχος με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις προχώρησε στη σύνταξη των από 13.12.2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2017, δεκατέσσερα (14) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 252.550,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 60.612,00 ευρώ (από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜεπτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 81.350,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19.524,00 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 34.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 8.280,00 ευρώ και από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 136.700,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 32.808,00 ευρώ), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προκειμένου να αυξήσει εικονικά τις δαπάνες της και να επέλθει συνακόλουθη μείωση των φορολογητέων της κερδών και άρα της φορολογικής επιβάρυνσης κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 και του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και επομένως το ποσό των 252.550,00 ευρώ δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως εκπιπόμενη δαπάνη και καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Περαιτέρω διαπιστώθηκαν τα εξής: α) Σύμφωνα με την υπ' αριθ./26.06.2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υπέβαλε η προσφεύγουσα, δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη 13.312,07 ευρώ, από τα οποία μετά την αφαίρεση ποσού 29.720,29 ευρώ των ζημιών προηγούμενων χρήσεων προέκυψε ζημιά 16.408,22 ευρώ. β) Με την υπ' αριθ./27.10.2022 α' τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 η ζημιά των 29.720,29 ευρώ, η οποία είχε δηλωθεί με την υπ' αριθ./27.06.2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 δεν αναγνωρίστηκε προς μεταφορά, εξαιτίας αποτελεσμάτων φορολογικών ελέγχων οι οποίοι είχαν διενεργηθεί στην προσφεύγουσα. Συνεπώς με την ολοκλήρωση του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016 η προσφεύγουσα όφειλε να προβεί σε υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2017 με την οποία θα είχε απαλείψει τη μεταφερόμενη ζημιά ύψους 29.720,29 ευρώ, γεγονός το οποίο δεν έπραξε ως είχε υποχρέωση. Ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την ανωτέρω ζημιά παρελθόντων φορολογικών ετών και προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2017 ως κάτωθι:

Ζημιά φορολογικού έτους 2017 (βάσει δήλωσης)	16.408,22 ευρώ
Μείον: Ζημιά προηγούμενων φορολογικών ετών μη αναγνωρισμένη	-29.720,29 ευρώ
Κέρδη φορολογικού έτους 2017 (βάσει ελέγχου)	13.312,07 ευρώ
Πλέον: Λογιστικές διαφορές από λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ...	252.550,00 ευρώ
Κέρδη φορολογικού έτους 2017 βάσει ελέγχου	265.862,07 ευρώ

Φόρος που αναλογεί: 265.862,07 X 29% 77.100,00 ευρώ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2017, δεκατέσσερα (14) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 252.550,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 60.612,00 ευρώ (από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 81.350,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19.524,00 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 34.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 8.280,00 ευρώ και από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 136.700,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 32.808,00 ευρώ), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προκειμένου να αυξήσει εικονικά τις δαπάνες της και επομένως τον φόρο των εισροών κατά 60.612,00 ευρώ, με αποτέλεσμα την ισόποση μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 και του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος & ΦΠΑ ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ./13.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών.
3. Να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ./13.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμος ο ένδικος καταλογισμός καθώς οι επίμαχες συναλλαγές αφενός ήταν αληθείς και πραγματικές, αφετέρου η προσφεύγουσα υπήρξε καλής πίστης λήπτρια των τιμολογίων

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις ένδικες καταλογιστικές πράξεις έχει υποκύψει στην πενταετή παραγραφή.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη επιβολή στη φορολογία ΦΠΑ του προστίμου του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 αντί της μη επιβολής προστίμου ή στη χειρότερη περίπτωση της επιβολής προστίμου 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 που κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013.

4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμες οι καταλογιστικές πράξεις λόγω πλημμελούς αιτιολογίας των οικείων εκθέσεων φορολογικού ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΑΛΗΘΩΝ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ & ΚΑΛΗΣ ΠΙΣΤΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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 τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 συνήθειες 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, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού

αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Σε κάθε περίπτωση, με την ΠΟΛ 1071/2015 έγινε δεκτή η με αριθμό/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. στην οποία αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής «Γ.Κατά πάγια νομολογία, δε νοείται κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012)», θα έπρεπε δηλαδή η προσφεύγουσα να αποδείξει ότι παρέλαβε τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια και γι' αυτό δεν αρκεί η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης ή η εξόφλησή τους μέσω τραπέζης.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ./2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού

ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014, ενότητα Α5§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.».

Επειδή, στην έκθεση απόψεων της ΔΟΥ Πατρών επί της της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αναγράφονται επί λέξει και τα εξής: «Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό περί μη εικονικότητας των τιμολογίων, συνδρομής καλής πίστης στο πρόσωπο της λήπτριας και έλλειψης αιτιολογίας των σχετικών πράξεων:

Σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής η Φορολογική Αρχή βαρύνεται καταρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί καταρχήν να

αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι φορολογικώς ανύπαρκτο πρόσωπο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχείο στην αρμόδια Φορολογική Αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της) είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό μεν αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Εάν εξάλλου η Φορολογική Αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο αλλά ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί δεν είναι δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή τότε βαρύνεται ο ελεγχόμενος και φερόμενος ως λήπτης να ανταποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (ΣτΕ 1404/2015).

Σε αρμονία με τα παραπάνω οι οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ αιτιολόγησαν πλήρως, ειδικώς κι επαρκώς τους λόγους εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων αποδεικνύοντας ενδελεχώς κι εμπεριστατωμένα τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτών ως εκ του γεγονότος ότι ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων του πρώτου, της υλικοτεχνικής του υποδομής και του προσωπικού που απασχολούσε δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές που περιγράφονται στα τιμολόγια με αποτέλεσμα να κρίνει αυτά εικονικά. Για τους λόγους που παρατίθενται αναλυτικώς στις σελ.6-7 της έκθεσης του εισοδήματος αποδεικνύεται ομοίως και η συναλλακτική ανυπαρξία των άλλων δύο εκδοτών

Άρα, η υπηρεσία μας ανταποκρίθηκε πλήρως στο δικό της βάρος απόδειξης ως προς την απόδειξη της εικονικότητας της συναλλαγής ώστε να στοιχειοθετείται νομίμως η παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου και με επαρκή αιτιολογία, σε συμφωνία με τις απαιτήσεις των διατάξεων των αρθ. 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και αρθ. 17 παρ. 1 του ν. 2690/1999, θεμελίωσε τους λόγους για τους οποίους κατέληξε στο συμπέρασμα της διάπραξης της παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων εκθέτοντας όλα τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά και την αξιολόγησή τους τα οποία υπήγαγε στις αντίστοιχες εφαρμοστέες νομικές διατάξεις ώστε να προκύπτει με σαφήνεια ο συλλογισμός του ελεγκτικού οργάνου ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να επαληθευτεί. Επομένως αβασίμως προβάλλεται ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας των εκδοθεισών πράξεων εκ μέρους της υπηρεσίας μας. Περαιτέρω, ως ανωτέρω είναι αδιάφορη η συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη όταν η φορολογική Αρχή αποδεικνύει ότι ο εκδότης είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο.

Εν προκειμένω, έχει αποδειχτεί πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι εκδότες προέβησαν σε έκδοση εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων κι επομένως, εφόσον ο λήπτης δεν ανταποδεικνύει την αλήθεια των συναλλαγών, η επίκληση της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν ασκεί επιρροή.

Συνεπώς ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΩΝ Η ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

Επειδή, στην έκθεση απόψεων της ΔΟΥ Πατρών επί της της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αναγράφονται επί λέξει και τα εξής: «Σχετικά με τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2017: Σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 του ν. 4987/2022 « 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης». Εκ των ως άνω συνάγεται ότι σε περιπτώσεις που ισχύουν πολλοί διαφορετικοί χρόνοι υποβολής δήλωσης όπως πχ στη φορολογία ΦΠΑ ο χρόνος παραγραφής εκκινεί από το τέλος της προθεσμίας για την υποβολή της τελευταίας. Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση που η ελεγχόμενη χρήση είναι το 2017 ο χρόνος παραγραφής εκκίνησε στις 31.12.2018 και συμπληρώθηκε στις 31.12.2023. Συνεπώς, ορθώς και νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και κοινοποιήθηκαν εντός του χρόνου παραγραφής.»

Συνεπώς ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΤΟΥ Ν. 4174/2013 ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Επειδή, στο άρθρο 58 Α του ν. 4987/2022 «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ» ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1.....

2. 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 εφαρμόστηκε η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 58 Α του ν. 4987/2022 καθώς από το φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ, παράβαση η οποία δε σχετίζεται με το περιεχόμενο του άρθρου 13 του ίδιου νόμου, ώστε να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Συνεπώς ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΜΗ ΝΟΜΙΜΩΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΔΙΟΤΙ ΥΦΙΣΤΑΤΑΙ ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΕΙΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΔΕΝ ΛΗΦΘΗΚΕ ΥΠΟΨΗ ΤΟ ΜΕ ΑΠ/2023 ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή, στις σελίδες 8-9 και των τριών συνταχθεισών εκθέσεων ελέγχου, απαντάται με πραγματικούς και νομικούς ισχυρισμούς το περιεχόμενο του ανωτέρω υπομνήματος (βλ. παρ. α, β, γ, δ, ε, ς).

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, η Φορολογική Αρχή καταλόγισε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές της συναλλαγής, δεδομένου ότι οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα σύμφωνα με τα ως άνω.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιση και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα 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 και καλόπιστης 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 απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και

αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ.151-153).

Επειδή, από το περιεχόμενο της συνταχθεισών εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013), ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και εφαρμογής των ΕΛΠ (ν. 4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Πατρών προκύπτει ότι αυτές περιλαμβάνουν τα πραγματικά περιστατικά κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Συνεπώς ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/17.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 & της υπ' αριθ./13.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/2023

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ		265.862,07	265.862,07	265.862,07
ΖΗΜΙΑ	16.408,22			
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				77.100,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		77.100,00	77.100,00	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	108,00	108,00	108,00	
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ ΣΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	21,60	21,60	21,60	
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	800,00	800,00	800,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		38.550,00	38.550,00	38.550,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	929,60	116.579,60	116.579,60	115.650,00

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.579.529,19	1.579.529,19	1.579.529,19	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.544.502,65	1.291.952,65	1.291.952,65	252.550,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	344.898,62	344.898,62	344.898,62	
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	336.692,89	276.080,89	276.080,89	60.612,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31.12.2017	12,44	12,44	12,44	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		60.612,00	60.612,00	60.612,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		30.306,00	30.306,00	30.306,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		90.918,00	90.918,00	90.918,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	12,44	12,44	12,44	

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.