



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25-11-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2467

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,

Ταχ. Κώδικας : 54639, Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρείας, με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.
....., αντικείμενο εργασιών «.....», που εδρεύει στη, Τ.Κ.,
..... και εκπροσωπείται νόμιμα από τον «.....», κάτοικο, με
Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού
Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2012/31-12-2012, β)
Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2013/31-
12-2013, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής
περιόδου 01-01-2014/31-12-2014, δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού
Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2015/31-12-2015 και ε)
Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2016/31-
12-2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά
έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με την οποία
ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την
μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,
φορολογικής περιόδου 01-01-2012/31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης,
μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας, στην κρινόμενη φορολογική
περίοδο, από 15.265,43€ βάσει δηλώσεως, σε 15.092,33€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό
των **173,10€** και καταλογίσθηκε ποσό κύριου φόρου, ύψους 76,08€, πλέον προστίμου άρθρου
58^Α του Ν. 4987/2022, ύψους 91,30€, ήτοι συνολικά ποσό 167,38€.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,
φορολογικής περιόδου 01-01-2013/31-12-2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης,
καταλογίσθηκε ποσό κύριου φόρου, ύψους 173,10€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.
4987/2022, ύψους 207,72€, ήτοι συνολικά ποσό 380.82€ και προέκυψε ποσό φόρου για
έκπτωση, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, βάσει δηλώσεως και ελέγχου, ποσού
4.439,00€.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,
φορολογικής περιόδου 01-01-2014/31-12-2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης,
μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας, στην κρινόμενη φορολογική
περίοδο, από 23.840,75€ βάσει δηλώσεως, σε 20.449,32€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό
των **3.391,43€** και προέκυψε αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου, ύψους 24,31€, βάσει
δηλώσεως και ελέγχου.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,
φορολογικής περιόδου 01-01-2015/31-12-2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης,
μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας, στην κρινόμενη φορολογική
περίοδο, από 43.390,45€ βάσει δηλώσεως, σε 36.846,18€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό
των **6.534,27€** και καταλογίσθηκε ποσό κύριου φόρου, ύψους 623,77€, πλέον προστίμου
άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022, ύψους 187,13€, ήτοι συνολικά ποσό 810,90€.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,
φορολογικής περιόδου 01-01-2016/31-12-2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης,
μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας, στην κρινόμενη φορολογική
περίοδο, από 71.554,20€ βάσει δηλώσεως, σε 65.019,93€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό
των **6.534,27€**.

Από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2016, με βάση τη με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ. Απόφασης του Β' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής (μεταβατική έδρα Ξάνθης), που έλαβε αριθμό πρωτ., δυνάμει της υπ' αριθμ. απόφασης της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, ύστερα από την υπ' αριθμ. ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία. Με την εν λόγω απόφαση ακυρώθηκαν οι υπ' αριθμ. και, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων, 01-01/31-12-2012, 01-01/31-12-2013, 01-01/31-12-2014, 01-01/31-12-2015 και 01-01/31-12-2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ως τυπικά πλημμελείς, λόγω παράβασης «ουσιώδους τύπου της διαδικασίας» εκδόσεώς τους και δη του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, καθώς δεν της κοινοποιήθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με συνημμένους τους «προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου (έλλειψη κλήσης προς ακρόαση).

Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000) και τις προβλεπόμενες επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1037/01-03-2005 (ΦΕΚ Β' 302/08-03-2005), καθώς και τις παρ. 1 και 2 της ΠΟΛ. 1081/23-05-2002 (ΦΕΚ Β' 706/25-05-2005), διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα: α) δεν καταχώρησε στη στήλη των εσόδων των απλογραφικά τηρούμενων λογιστικών της αρχείων (βιβλίο εσόδων-εξόδων), κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, δύο (2) φορολογικά στοιχεία αξίας (Τ.Π.) και β) καταχώρησε στη στήλη των εξόδων των απλογραφικά τηρούμενων λογιστικών της αρχείων (βιβλίο εσόδων-εξόδων), κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, δαπάνες καυσίμων και ηλεκτρικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.), χωρίς να παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί αυτές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, διότι έχουν εκδοθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και δη του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και δε βρίσκονται σε αρμονία με την υπ' αριθμ. Απόφαση του Β' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής. Αοριστία του Σημειώματος Διαπιστώσεως Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο περιορίζεται στην επίκληση κάποιων συμπερασμάτων της φορολογικής αρχής, χωρίς να τα αιτιολογεί έστω στοιχειωδώς. Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένα δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες, καυσίμων που είναι θεμελιωδώς αναγκαίες για τη λειτουργία της επιχείρησής της και ηλεκτρικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.), διότι το παραστατικό έχει εκδοθεί σε άλλο όνομα και συγκεκριμένα του Ψωμαδόπουλου Ιάκωβου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με

απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ.. «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: « 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. 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 τις διατάξεις του άρθρου 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) 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 ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

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

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου) στην παρ. 2 ζ' αναφέρεται ότι, στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ. τ. Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ. τ. Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ., ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης

γνωστοποίησης...».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «**Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28** προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, με το **άρθρο 1 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «**1.** Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή, με το **άρθρο 49 του Ν. 4509/2017** «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.» ορίζεται ότι: **1.** Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.». **2.** Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. **3.** Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού

του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω αίτηση - δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμοδίου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που έχουν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν έχει εκδοθεί ακόμη απόφαση ή έχει εκδοθεί αλλά δεν έχει καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω αίτηση - δήλωση ανέκκλητης αποδοχής περιλαμβάνει, κατά περίπτωση, και δήλωση παραίτησης των διαδικών από του δικαιωμάτων τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από το δικόγραφο του ήδη ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την υποβολή στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας της παρούσας παραγράφου. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. {...} 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1214/2017 «Καθορισμός της διαδικασίας και κάθε αναγκαίου θέματος, για την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης για φορολογικές παραβάσεις» ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. α) Σε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α' 201), όπου αναφέρεται πρόσθετος φόρος ή πρόσθετα τέλη, νοείται το πρόστιμο που επιβάλλεται κατ' εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων. β) Σε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις οποίες έχουν εφαρμογή οι ως άνω οριζόμενες διατάξεις, επισυνάπτεται σχετικό «ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 του ν. 4509/2017» σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα της παρούσας, το οποίο και συνιστά αναπόσπαστο τμήμα των οικείων πράξεων. γ) Το σχετικό «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 του ν. 4509/2017» υπογράφεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικού Κέντρου, τον υποδιευθυντή ελέγχου, τον επόπτη ελέγχου και τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο. Άρθρο 2. α) Οι ρυθμίσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, έχουν εφαρμογή από 1.1.2018 επί των εκκρεμών υποθέσεων, όπως αυτές ορίζονται στη παράγραφο 2, κατόπιν υποβολής της αίτησης ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη, εντός μηνός από την παραλαβή της αίτησης, διενεργεί τη σχετική εκκαθάριση επί της πράξης, σε εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την επιεικέστερη κύρωση, την οποία υπογράφει και κοινοποιεί στον φορολογούμενο. Όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται συμπληρωματική βεβαίωση της επιπλέον οφειλής ή έκπτωση του επιπλέον ποσού που έχει βεβαιωθεί. β) Κατά την εκκαθάριση που διενεργείται σύμφωνα με

την προηγούμενη παράγραφο ο πρόσθετος φόρος ή τέλος με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις καθώς και ο τόκος του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της προβλεπόμενης αίτησης ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. γ) Σε περίπτωση συμπληρωματικής βεβαίωσης, για την καταβολή της οφειλής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 41 του ΚΦΔ. δ) Σε περίπτωση έκδοσης της πράξης από Προϊστάμενο Υπηρεσίας της οποίας έχει ανασταλεί ή έχει παύσει η λειτουργία ή από Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, αίτηση ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου, υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της οργανικής μονάδας στην οποία έχει περιέλθει η αρμοδιότητα παρακολούθησης και διεκπεραίωσης των εκκρεμών υποθέσεων, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η Φορολογική Αρχή εξέδωσε, μετά από την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, με συνημμένους τους «Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του Ν. 2859/2000, φορολογικών περιόδων από 1.1.-31.12.2012 έως 1.1.-31.12.2016, τα οποία κοινοποίησε ψηφιακά στην προσφεύγουσα, στις, με την ανάρτηση στο λογαριασμό του νομικού προσώπου. Επισημαίνεται ότι, η ελεγχόμενη οντότητα **δε διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις της**, σχετικά με τους «Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου», μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση των προαναφερόμενων εγγράφων. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή, εξέδωσε τις «Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.», φορολογικών περιόδων 1.1-31.12.2012 έως 1.1-31.2016, με βάση την «έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α.», στις, που κοινοποιήθηκαν, στις, νομότυπα στην προσφεύγουσα.

Επειδή, ακολούθως, από την ελεγκτική αρχή με τις «Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 1.1-31.12.2012 και 1.1-31.2013 επιβλήθηκε, ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, αντί του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ίδιου Κώδικα, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, καθότι αυτός (πρόσθετος φόρος) συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι: «Η ελεγκτική αρχή της κοινοποίησε το Σημείωμα Διαπιστώσεως Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και τις «Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού» του φόρου (κάτι που δεν είχε πράξει στο πλαίσιο της διαδικασίας που ακυρώθηκε από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Κομοτηνής), πλην όμως δεν τήρησε ορθά το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. {...} Στην προκειμένη περίπτωση, η αοριστία του συνοπτικού Σημειώματος Διαπιστώσεως Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο περιορίζεται στην επίκληση κάποιων συμπερασμάτων της φορολογικής αρχής, χωρίς να τα αιτιολογεί έστω στοιχειωδώς, παραβιάζει την πρώτη από τις υποχρεώσεις της φορολογικής αρχής, αλλά και τη δεύτερη, διότι δεν είναι σε θέση να προβάλλει λυσιτελώς τις αντιρρήσεις της. {...} Σε κάθε περίπτωση, οι πράξεις που αφορούν τα έτη 2012 και 2013 υπολογίζουν καταβλητέο φόρο διαφορετικό σε σχέση με το Σ.Δ.Ε., με συνέπεια να μην ερείδονται σε αυτό. Ιδίως, ως προς αυτές τις δύο (2) προσωρινές πράξεις, η φορολογική διοίκηση, αύξησε το ποσό των πρόσθετων φόρων που οφείλει, σε σχέση με τα αναφερόμενα στο Σ.Δ.Ε., αλλά και τις ακυρωθείσες «Πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού», κατά παράβαση της αρχής του «ουσιώδους τύπου της διαδικασίας» και επί πλέον παραβίασε το αναδρομικό ακυρωτικό αποτέλεσμα του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής».

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το

αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών προϋποθέσεων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, οι γενικόλογες αναφορές της προσφεύγουσας περί «έλλειψης αιτιολογίας» και παραβάσεως του «ουσιώδους τύπου της διαδικασίας» που προβάλλονται στην υπό κρίση προσφυγή, αποτελούν στην πραγματικότητα μια θεωρητικού τύπου προσέγγιση των σχετικών θεμάτων, χωρίς την οποιαδήποτε σύνδεση με την επίδικη υπόθεση και την αναφορά συγκεκριμένης πλημμέλειας που πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων στην προκειμένη υπόθεση, σε αντίθεση με τον πλήρως, ειδικώς και νομίμως προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου που της επιβλήθηκε, με την από, οικεία έκθεσης ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, αυτός τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθεμένης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», ενώ στην παρ. 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι: «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) ..».

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή, στο άρθρο 16 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών».

Επειδή, στις παραγράφους 1, 3 και 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον 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 σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και τον 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 στον φόρο. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..{..} 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....». 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α)αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β)αγοράς ,εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ)δεξιώσεων, ψυχαγωγίας

και φιλοξενίας γενικά, δ)στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης Ε.Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει: α)βεβαίωση περί δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 29, β)νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή προσωρινή δήλωση στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, ε)κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με την δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Αναφορικά με τη δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος

Επειδή, από την προαναφερόμενη έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (σελίδες έως και) και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι: «Οι συνολικές δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας που προκύπτουν από τα παραστατικά στοιχεία (λογαριασμοί ΔΕΗ) και αντιστοιχούν στην παροχή με αριθμό (.....) και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά πρέπει όμως να επιμερισθούν, καθώς αφορούν και σε άλλα πρόσωπα όπως προκύπτει από τα ανωτέρω. Ο έλεγχος αναγνωρίζει ως εκπεστέες από τις συγκεκριμένες δαπάνες ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό 38% (38.200/100.000), τόσο δηλαδή που αντιστοιχεί στην έκταση που καλλιεργεί η ελεγχόμενη σε σχέση με τη δυνατότητα άρδευσης που έχει μια πομόνα, ήτοι δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ποσοστού 62%, ποσών, 43,05€ και 241,31€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.1-31.12.2014 και 1.1-31.12.2015, αντίστοιχα, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2014

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΑΠΑΝΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΠΟΣΟ €
03-11-2014	Ηλεκτρικό ρεύμα (Δ.Ε.Η.)	Δεν αναγνωρίζεται ποσοστό 62% της δαπάνης, καθότι η έκταση που καλλιεργεί σε σχέση με τη συνολικά καλλιεργούμενη έκταση είναι 38%	334,53 (539,57 x 62%)	43,05 (69,43 x 62%)
		Σύνολο	334,53	43,05

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2015

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΑΠΑΝΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΠΟΣΟ €
24-09-2015	Ηλεκτρικό ρεύμα (Δ.Ε.Η.)	Δεν αναγνωρίζεται ποσοστό 62% της δαπάνης, καθότι η έκταση που καλλιεργεί σε σχέση με τη συνολικά καλλιεργούμενη έκταση είναι 38%	1.856,19 (2.993,86 x 62%)	241,31 (389,21 x 62%)
		Σύνολο	1.856,16	241,31

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωρα επικαλείται ότι, εσφαλμένα αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ποσοστού 38%, ποσών, 147,94€ και 147,90€, κατά φορολογική περίοδο 1.1-31.12.2014 και 1.1-31.12.2015, αντίστοιχα και όχι το σύνολο των φορολογητέων εισροών της συγκεκριμένης δαπάνης μετά του συνολικού φόρου αυτών, διότι «το παραστατικό έχει εκδοθεί στο όνομα του «Ψωμόπουλου Ιάκωβου» από αυτό της ελεγχόμενης.

Επειδή, από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα καλλιεργεί έκταση 38.200 τ.μ. επί συνόλου 100.000 τ.μ., ήτοι ποσοστό 38,20% (38.200/100.000), της αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, για τη δαπάνη ηλεκτρικής ενέργειας, ποσοστού 38% στο σύνολο του φόρου εισροών αυτής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δε γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τις δαπάνες καυσίμων των μεταφορικών μέσων

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως ίσχυε έως την 31-12-2014, ορίζονταν ότι: «1.Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 «Τιμολόγιο συναλλαγών» του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως ίσχυε έως την 31-12-2014, ορίζονταν ότι: « 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα. 2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, με το άρθρο 1§2 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.), όπως ισχύει από 1-1-2015, ορίζεται ότι: « 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)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».

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: **“Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 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. 6...7. «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...]**

Επειδή, περαιτέρω στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: **“Άρθρο 38. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις 1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. «Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (Β` 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2.11.2012 (Β` 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (Β` 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1206/30.8.2013 (Β` 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013 (Β` 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/πολ. 1212/10.8.1995 (Β` 719), Α.Υ.Ο. 1128269/1226 /0015/ ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (Β` 982), Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β` 1283), Κ.Υ.Α. 1008269/52/ 0015/ΠΟΛ. 1009/22.1.2008 (Β` 176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1193/21.12.2010 (Β` 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.»**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: **“3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην**

ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. **3.3.** Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, από την προαναφερόμενη έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (σελίδες έως, και) και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του Ν. 3874/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Περαιτέρω με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών - εκδορών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού. Τέλος, με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών: 1^{ος} τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου. 2^{ος} τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου». Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημάνουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015. Τα υπ' αριθμ.,,, και τιμολόγια - δελτία αποστολής που έλαβε η ελεγχόμενη από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ :» δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, οι παραδόσεις των αγαθών που αντιστοιχούν σε αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που αντιστοιχεί στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία δε θεωρείται εκπεστέος από τον έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000. {...} Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, για προμήθεια καυσίμων, από το φόρο εκροών ποσών, 3.324,07€ και

3.549,61€, κατά φορολογική περίοδο 1.1-31.12.2014 και 1.1-31.12.2015, αντίστοιχα, ως ακολούθως».

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2014

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΑΠΑΝΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΠΟΣΟ €
29-10-2014	Προμήθεια καυσίμων	Το στοιχείο δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)	5.691,06	1.308,94
23-11-2014	Προμήθεια καυσίμων	Το στοιχείο δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)	3.727,07	857,23
31-12-2014	Προμήθεια καυσίμων	Το στοιχείο δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)	5.034,33	1.157,90
		Σύνολο	14.452,46	3.324,07

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2015

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΑΠΑΝΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΠΟΣΟ €
19-06-2015	Προμήθεια καυσίμων	Το στοιχείο δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)	5.549,27	1.276,33
07-09-2015	Προμήθεια καυσίμων	Το στοιχείο δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)	5.235,65	1.204,20
17-12-2015	Προμήθεια καυσίμων	Το στοιχείο δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)	4.648,17	1.069,08
		Σύνολο	15.433,09	3.549,61

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα επικαλείται ότι, εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, για προμήθεια καυσίμων, από το φόρο εκρών ποσών, 3.324,07€ και 3.549,61€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.1-31.12.2014 και 1.1-31.12.2015, διότι «τα παραστατικά» εκδόθηκαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), αντίστοιχα.

Επειδή, ακολούθως, δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία για τις εν λόγω δαπάνες, προκειμένου να αποδειχθεί ότι χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, εκτός των φορολογικών στοιχείων αξίας εκδόσεως των προμηθευτών της.

Επειδή, τα ληφθέντα παραστατικά με ελλιπή στοιχεία, δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), κατά τις φορολογικές περιόδους 1.1-31.12.2014 και 1.1-31.12.2015, αντίστοιχα και οι παραδόσεις των

υγρών καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης) που αντιστοιχούν σε αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ο φόρος εισροών της συγκεκριμένης δαπάνης, δε θεωρείται εκπεστέος από τον έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε από την πλευρά της ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται από τα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2859/2000 στο Φ.Π.Α., ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρείας, με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., αντικείμενο εργασιών «.....», που εδρεύει στη, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα από τον «.....», κάτοικο, με Α.Φ.Μ., ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2012/31-12-2012, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2013/31-12-2013, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2014/31-12-2014, δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2015/31-12-2015 και ε) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2016/31-12-2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2012/31-12-2012.

Φορολογική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	885.217,11	887.133,91	887.133,91	1.916,80
Αξία φορολογητέων εισροών	802.765,89	802.765,89	802.765,89	0,00
Φόρος εκροών	115.078,22	115.327,40	115.327,40	249,18
Υπόλοιπο φόρου εισροών	130.343,65	130.343,65	130.343,65	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	15.265,43	15.092,33	15.092,33	(173,10)
Χρεωστικό υπόλοιπο		76,08	76,08	76,08
Πρόσθετος φόρος		91,30	91,30	91,30
Σύνολο φόρου για καταβολή		167,38	167,38	167,38
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.265,43	15.092,23	15.092,23	(173,10)

2)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2013/31-12-2013.

Φορολογική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.303.858,35	1.303.858,35	1.303.858,35	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.078.810,83	1.078.810,83	1.078.810,83	0,00
Φόρος εκροών	203.901,59	203.901,59	203.901,59	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	208.340,59	208.167,49	208.167,49	(173,10)
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.439,00	4.439,00	4.439,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		173,10	173,10	173,10
Πρόσθετος φόρος		207,72	207,72	207,72
Σύνολο φόρου για καταβολή		380,82	380,82	380,82
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.439,00	4.439,00	4.439,00	0,00

3)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2014/31-12-2014.

Φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	709.021,12	709.021,12	709.021,12	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	594.462,78	579.675,79	579.675,79	(14.786,99)
Φόρος εκροών	96.078,54	96.078,54	96.078,54	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	119.919,29	116.552,17	116.552,17	(3.367,12)
Πιστωτικό υπόλοιπο	23.840,75	20.449,32	20.449,32	(3.391,43)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	23.840,75	20.449,32	20.449,32	(3.391,43)
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά	24,31	24,31	24,31	0,00

4)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2015/31-12-2015.

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	557.546,10	557.546,10	557.546,10	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	535.926,17	518.636,89	518.636,89	(17.289,28)
Φόρος εκροών	72.570,99	72.570,99	72.570,99	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	115.961,44	108.803,40	108.803,40	(7.158,04)
Πιστωτικό υπόλοιπο	43.390,45	36.856,18	36.856,18	(6.534,27)
Χρεωστικό υπόλοιπο		623,77	623,77	623,77
Πρόσθετος φόρος		187,13	187,13	187,13
Σύνολο φόρου για καταβολή		810,90	810,90	810,90
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	43.390,45	36.856,13	36.856,13	(6.534,27)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

5)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2016/31-12-2016.

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	432.908,45	432.908,45	432.908,45	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	432.048,54	432.048,54	432.048,54	0,00
Φόρος εκροών	69.209,78	69.209,78	69.209,78	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	140.763,98	134.229,71	134.229,71	(6.534,27)
Πιστωτικό υπόλοιπο	71.554,20	65.019,93	65.019,93	(6.534,27)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	71.554,20	65.019,93	65.019,93	(6.534,27)

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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