



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19-12-2024

Αριθμός Απόφασης: 2707

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.g

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία **02-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη επί της οδού, νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον, κατά της με αριθμ. /09-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης του
5. Την ως άνω πράξη της Προϊσταμένης του
6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **02-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /09-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης του, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από 9.395,84 βάσει δήλωσης σε 3.499,87€ βάσει ελέγχου, και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 152.627,56€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022 ύψους 76.313,78€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 228.941,34€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση την από 09-08-2024 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ ν. 2859/2000 περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του, Η συγκεκριμένη έκθεση συντάχθηκε μετά από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, σύμφωνα με την

αριθμ./06-06-2024 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το από 27-05-2024 δελτίο πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας.

Συγκεκριμένα, από το είχε διενεργηθεί έλεγχος φορολογίας ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017, δυνάμει της υπ' αριθμ./24-09-2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 31/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν. 4987/2022 της με αριθμό υπόθεσης,, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ : έλαβε στο έτος 2017 δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 680.600,00€, πλέον ΦΠΑ 163.344,00€, ήτοι συνολικής αξίας 843.944,00€, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,5,8,9,10,11,12,13 και 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και 13 του ν. 4174/2013 όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσης.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη την ανωτέρω παράβαση, διενήργησε έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορ. έτος 2017. Ως προς τον ΦΠΑ, ειδικότερα, έκρινε ότι η προσφεύγουσα αύξησε τον ΦΠΑ εισροών και μείωσε ισόποσα τον προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο κατά 163.344,00€, λόγω λήψης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, για το λόγο αυτό δε προέβη σε νέα εκκαθάριση ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 01-01-2017 έως 31-12-2017, το αποτέλεσμα της οποίας ήταν η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου 12^{ου} μήνα έτους 2017 κατά 158.523,53€.

Στην ελεγχόμενη κοινοποιήθηκε, μαζί με τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου για το έτος 2017, η από 20/12/2023 γνωστοποίηση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, με την οποία ενημερώθηκε η προσφεύγουσα για την υποχρέωσή της περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ για τον 1^ο μήνα του έτους 2018, προκειμένου να διορθώσει το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης. Ως εκ τούτου, με το από 27-05-2024 δελτίο πληροφοριών του προτάθηκε η έκδοση εντολής ελέγχου ΦΠΑ για το φορ. έτος 2018.

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμό/06-06-2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ανάρτηση στο taxisnet (e-κοινοποίηση) στις 21/06/2024 (αναγνώσθηκε την ίδια ημερομηνία) η με αρ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/20-06-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων έως και τη δέκατη (10) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με συνημμένη την ως άνω εντολή ελέγχου.

Ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 12/07/2024 (αναγνώσθηκε την ίδια ημερομηνία) με ανάρτηση στο taxisnet (e-κοινοποίηση), τον υπ' αριθμ./2024 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 με συνημμένο το υπ' αρ./12-07-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου γνωρίζοντας στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Συγκεντρωτικά με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου, η φορολογητέα αξία στη φορολογία ΦΠΑ, ο φόρος και η εκκαθάριση αυτού απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ - ΕΚΡΟΩΝ	1/1/2018- 31/12/2018 Βάσει δήλωσης	1/1/2018- 31/12/2018 Βάσει ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων εκροών	3.476.991,70	3.476.991,70
Φόρος εκροών	834.478,00	834.478,00
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων εισροών	1.940.405,35	1.940.405,35
Υπόλοιπο φόρου εισροών	465.462,48	465.462,48
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	369.015,52	369.015,52
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	182.036,58	23.513,05
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με προσωρινές δηλώσεις	196.374,78	196.374,78
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		152.627,56
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	9.395,84	3.499,87
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	9.395,84	3.499,87
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		152.627,56

Με το σημείωμα διαπιστώσεων κλήθηκε η προσφεύγουσα όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του, υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και όπως προσκομίσει οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επί του ως άνω σημειώματος και εντός της νόμιμης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών ο διαχειριστής της προσφεύγουσας - ΑΦΜ, υπέβαλε στις 29/07/2024 μέσω

ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/30-07-2024 υπόμνημα απόψεων με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι οποίοι δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο. Εφόσον η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην από 20/12/2023 γνωστοποίηση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και δεν υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, ως όφειλε, και επιπλέον δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/20-06-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων έως και τη δέκατη (10) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, συντάχθηκε η από 09-08-2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού ΦΠΑ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/02-09-2024 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης, απαίτηση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη. Η προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται αποκλειστικά στην με αρ./19-12-2023 οριστική πράξη, η οποία δεν έχει οριστικοποιηθεί, διότι εκκρεμεί κατά αυτής η ασκηθείσα προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου.
2. Ελλιπής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, παράλειψη σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου.
3. Πλάνη περί τα πράγματα, μη στοιχειοθέτηση της τέλεσης της διαδικαστικής παράβασης. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους και τα φορολογικά στοιχεία αληθή.
4. Καλή πίστη της εταιρίας ως λήπτης των επίμαχων τιμολογίων.
5. Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 32§3 του ν.2859/2000 : 3.Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36§1,6 του ν. 5104/2024: 1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η

πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου.

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 σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 5104/2024: 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « 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, σύμφωνα με το αρ. 36§6 του ν. 5104/2024: «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 στην προκειμένη περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε στα πλαίσια προγενέστερου ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία ως προς το ΦΠΑ για το φορ. έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία αύξησε τον ΦΠΑ εισροών κατά 163.344,00€, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για το λόγο δε αυτό, ο έλεγχος προέβη σε έκδοση και κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017, το αποτέλεσμα του οποίου ήταν η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου 12^{ου} μήνα έτους 2017 κατά 158.523,53€ (182.036,58€ βάσει δήλωσης, 23.513,05€ βάσει ελέγχου). Ακολούθως κατόπιν αποστολής σχετικής πρόσκλησης προς την προσφεύγουσα για υποβολή τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ α' τριμήνου 2018, εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου για το 2018 και καθώς εκείνη δεν ανταποκρίθηκε, ο έλεγχος προέβη σε εκ νέου προσδιορισμό του ΦΠΑ έτους 2018, λαμβάνοντας ως υπόλοιπο φόρου έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο το ποσό των 23.513,05€, όπως αυτό προσδιορίστηκε βάσει του ελέγχου του έτους 2017.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ορθά, νόμιμα και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 36§6 ν. 5104/2024 διεξήγαγε έλεγχο για το φορ. έτος 2018 και εξέδωσε την με αρ./09-08-2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έτους 2018, αφού έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου για το έτος 2017.

Επιπλέον, δεν στοιχειοθετείται νομικά η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να απέχει από τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου για το έτος 2018 μέχρι την έκδοση δικαστικής απόφασης επί της προσφυγής που κατέθεσε η προσφεύγουσα ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων και η οποία αφορά την με αρ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έτους 2017.

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, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη 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.

Επειδή η επίκληση από την προσφεύγουσα των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης γίνεται όλως καταχρηστικώς και αορίστως δεδομένου ότι η φορολογική αρχή ουδέποτε παραβίασε τις ανωτέρω αρχές με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.*».

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

Επειδή, όπως ορθά επισημαίνει και ο έλεγχος, αντικείμενο του επίμαχου ελέγχου δεν αποτελεί η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η οποία διαπιστώθηκε και αποτυπώθηκε στην από 31/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 της και στην από 19/12/2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του(αρ. εντολής/24-09-2023), βάσει των οποίων εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η υπ' αρ. 1128/19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ με την οποία προσδιορίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο από 182.036,58€ (δήλωσης) σε 23.513,05€ (ελέγχου). Ο φορολογικός έλεγχος βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, διενεργήθηκε βάσει της υπ' αρ./06-06-2024 εντολής ελέγχου με αφορμή το από 27/05/2024 εσωτερικό δελτίο πληροφοριών τουκαι αφορά σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του 12^{ου} μήνα του έτους 2017 κατά 158.523,53€

και την ορθή μεταφορά του στην επόμενη φορολογική περίοδο δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έως και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου δεν ανταποκρίθηκε στην από 20/12/2023 γνωστοποίηση μείωσης πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και δεν υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 ως όφειλε, καθώς επίσης δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/20-06-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως και τη δέκατη ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς:

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που αφορούν την τέλεση της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2017, έχουν απορριφθεί αιτιολογημένα με την με αρ./15-05-2024 ρητή απόφαση της υπηρεσίας μας, στην οποία παραπέμπουμε και επομένως αλυσιτελώς προσβάλλονται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./02-09-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./09-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		152.627,56€	152.627,56€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022		76.313,78€	76.313,78€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		228.941,34€	228.941,34€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	9.395,84€	3.499,87€	3.499,87€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το αρ. 52 του ν.5104/2024, όπως ισχύει.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.