



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12.12.18
Αριθμός απόφασης: 4992

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31.8.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά

- της με αριθμό/5.6.18 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2010,
- της με αριθμό/5.6.18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010,
- της με αριθμό/5.6.18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2010,
- της με αριθμό/5.6.18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2011,
- της με αριθμό/5.6.18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2012,
- της με αριθμό/5.6.18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2013,
- της με αριθμό/5.6.18 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καθώς και τις από 29.5.18 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **31.8.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /5.6.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, πρόστιμο συνολικού ύψους 75.111,20 €. Συγκεκριμένα επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 74.311,20 € (= 185.778,00 € X 40%), λόγω λήψης ενός εικονικού, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικού στοιχείου (ΤΔΑ), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 185.778,00 €, από την επιχείρηση (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2 του Π.Δ. 186/1992. Επιπλέον, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 200,00 € (= 600,00 € X 1/3), λόγω εκπρόθεσμης καταχώρησης τιμολογίων πώλησης και δαπανών προς και από την (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 17§1 του Π.Δ. 186/1992. Επιπροσθέτως, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 600,00 € (= 600,00 € X 3 X 1/3), λόγω παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 για συναλλαγές άνω των 14.673,00 €, και συγκεκριμένα δε δηλώθηκε η εταιρεία ως προμηθευτής και ως πελάτης, και η ως προμηθευτής, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων.

Με την υπ' αριθ. /5.6.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 105.891,06 € (= 35.297,02 € X 3), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Με την αρ. /5.6.18 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος στη χρήση 2010.

Με τις αρ.,, & /5.6.18 προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά ΦΠΑ στη χρήση 2010, 2011, 2012 & 2013, αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 29.5.18 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του με αρ. /2013 εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης που παραλήφθηκε με το αρ. πρωτ. /14.1.15, από την Ειδική Γραμματεία ΣΔΟΕ Περ. Δ/νσης Ηπείρου, Δυτ. Μακεδονίας και Βορείων Ιονίων Νήσων. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος στις τράπεζες, γίνονταν καταθέσεις ποσών από την εταιρεία (και από άτομα για λογαριασμό της) εντός του έτους 2013, και μετά από κάθε κατάθεση ακολουθούσε είτε ανάληψη των ποσών και μετά κατάθεση και έκδοση επιταγών σε διαταγή της, είτε άμεση ανάληψη των ποσών σε μετρητά ή έκδοση επιταγών και εξόφληση αυτών σε μετρητά σε διαταγή της, με την αιτιολόγηση (προφορικά) ότι αφορούσαν εξόφληση οφειλών από παλιότερη συνεργασία.

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στις 24.11.17, από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων (αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης του προσφεύγοντος εμπόριο ειδών ιματισμού) ζήτησε έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του το με αρ.

...../14.1.2010 ΤΔΑ αγορά εμπορευμάτων από την εταιρεία, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς τη συναλλαγή, κατά την έννοια της ανύπαρκτης συναλλαγής, στο σύνολό του, καθότι η εταιρεία από τις 5.9.05 έχει περιέλθει σε κατάσταση πτωχού, με σύνδικο πτώχευσης την (ΑΦΜ) και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει την εν λόγω συναλλαγή πώληση προς τον προσφεύγοντα. Σημειώνεται, δε, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, ότι το υπό κρίση ΤΔΑ ελήφθη και καταχωρίστηκε προκειμένου να δικαιολογήσει μαζί με άλλα προγενέστερα ΤΔΑ τις καταθέσεις και αναλήψεις που διαπιστώθηκαν από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, καθώς και ότι προσφεύγων είχε δηλώσει στο Ε3 χρήσης 2010 αγορές ύψους 2.463,87 €, δεν συμπεριέλαβε την στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της εν λόγω χρήσης, ούτε και η εκδότρια εταιρεία συμπεριέλαβε τον προσφεύγοντα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών.

Περαιτέρω, διαπιστωθήκαν οι παραβάσεις τη εκπρόθεσμης καταχώρησης τιμολογίων πώλησης και δαπανών προς και από την και της παράλειψης καταχώρησης της εταιρείας ως προμηθευτή και ως πελάτη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 για συναλλαγές άνω των 14.673,00 €.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω παραβάσεις και το ύψος των ακαθαρίστων δηλωθέντων εσόδων χρήσης 2010 ύψους 30.091,64 €, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2010. Επιπλέον, εκδόθηκαν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2011, 2012 και 2013 δεδομένου ότι σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2010 προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 13.422,76 € ενώ βάσει του ελέγχου προέκυπτε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 24.307,93 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή εταιρεία, και ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή του με αρ./14.1.2010 ΤΔΑ. Συνεπώς η υπό κρίση συναλλαγή έλαβε χώρα, ήταν πραγματική.

2. Καλή πίστη. Δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την κατάσταση της ως πτωχής.

3. Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Η είχε συναλλακτική δραστηριότητα. Η πτώχευση μια εταιρείας δεν σημαίνει την παύση εργασιών της εταιρείας. Ο χρόνος παύσης εργασιών αποτελεί πραγματικό γεγονός και δεν τεκμαίρεται από την απόφαση πτώχευσης. Η συναλλαγή ήταν πραγματική και όχι με σκοπό της δικαιολόγηση των τραπεζικών συναλλαγών του με την Η συγκεντρωτική χρήσης 2010 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα το 2013. Είχε δηλωθεί και από τον προσφεύγοντα η και ο προσφεύγοντας από την

4. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης. Αν και υπέβαλε υπόμνημα επί των προσωρινών πράξεων, τα διαλαμβανόμενα σε αυτό δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, 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, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007) 'Εκποίηση εμπορευμάτων και κινητών': «Μετά την περάτωση της απογραφής, ο σύνδικος για την αντιμετώπιση των τρεχουσών αναγκών απευθύνεται προς τον εισηγητή και ζητεί από αυτόν να του επιτρέψει την πώληση των εμπορευμάτων και των κινητών εν γένει της πτώχευσης, εφόσον δεν προβλέπεται ότι μπορεί να επιτευχθεί η διατήρηση της επιχείρησης ή η εκποίηση της ως συνόλου.

2. Ο οφειλέτης ειδοποιείται πάντοτε για το αίτημα αυτό του συνδίκου και δικαιούται να προβάλλει τις τυχόν αντιρρήσεις του ενώπιον του εισηγητή εντός των τριών (3) επόμενων ημερών από την ειδοποίησή του.

3. Στην άδεια του εισηγητή ορίζεται, αν τα εν λόγω εμπορεύματα και κινητά θα πωληθούν ως σύνολο, είτε κατά κατηγορίες, είτε και διακεκριμένα κάθε πράγμα. Περίληψη της άδειας εκποίησης που περιέχει τη φύση και την ποσότητα των πραγμάτων, την εκτιμηθείσα αξία τους, την τιμή πρώτης προσφοράς και τον τόπο,

το χρόνο και τον τρόπο της εκποίησης, δημοσιεύεται στο Δελτίο Δικαστικών Δημοσιεύσεων του Ταμείου Νομικών δέκα (10) ημέρες πριν την ημέρα της εκποίησης και τοιχοκολλάται στα γραφεία του εισηγητή. Ο εισηγητής μπορεί να διατάσσει και πρόσθετες δημοσιεύσεις.

4. Η πώληση γίνεται από τον σύνδικο ενώπιον του εισηγητή, με ανοικτές Προσφορές των ενδιαφερομένων και υπόκειται στην έγκριση του εισηγητή, ο οποίος δεν επιτρέπει τη σύναψη της πώλησης, αν κρίνει ότι η τιμή που προσφέρθηκε από τον πλειοδότη είναι ασύμφορη και ότι με την επανάληψη της Διαδικασίας προβλέπεται να επιτευχθεί μεγαλύτερο τίμημα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 78 του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007) 'Συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας': «Το πτωχευτικό δικαστήριο, με την Απόφαση που κηρύσσει

την πτώχευση ή μεταγενέστερα μέχρι τη λήψη της κατά το άρθρο 84 Απόφασης της συνέλευσης των πιστωτών επί της έκθεσης του συνδίκου, μπορεί, μετά από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον, να επιτρέψει προσωρινά τη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας που ασκούσε ο οφειλέτης από τον ίδιο ή από τον σύνδικο, εάν αποδεικνύεται ότι έτσι εξυπηρετούνται τα συμφέροντα των πιστωτών και στο αναγκαίο μέτρο για τη διατήρηση της άυλης αξίας της επιχείρησης.

2. Η Απόφαση της συνέλευσης των πιστωτών επί της έκθεσης του συνδίκου, σύμφωνα με το άρθρο 84 για την αναστολή λειτουργίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας του οφειλέτη ή για προσωρινή συνέχιση της, εφαρμόζεται υποχρεωτικά, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ανάκληση ή τροποποίηση της κατά την παράγραφο 1 Απόφασης του δικαστηρίου.

3. Τα οικονομικά στοιχεία της συνεχιζόμενης επιχείρησης ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή. Στον ίδιο έλεγχο υπόκεινται και τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης της οποίας διακόπηκε η συνέχιση της δραστηριότητας της.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007) 'Τρόπος εξακολούθησης εργασιών της πτώχευσης': «1. Μετά το πέρας των επαληθεύσεων, ο εισηγητής, εντός δέκα (10) ημερών, υποχρεούται να συγκαλέσει τη συνέλευση των πιστωτών που αποφασίζει, αν πρέπει να συνεχιστεί από τον σύνδικο η άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης του οφειλέτη ή ορισμένων κλάδων της για ορισμένο χρονικό διάστημα, αν πρέπει να εκμισθωθεί σε τρίτον η επιχείρηση ως σύνολο ή αν πρέπει να εκποιηθεί η επιχείρηση ως σύνολο ή κατά επιμέρους λειτουργικά σύνολα (κλάδους) αυτής ή να γίνει ρευστοποίηση των κατ' ιδίαν στοιχείων της χωριστά. Η σχετική απόφαση λαμβάνεται με πλειοψηφία επί του συνόλου των απαιτήσεων, ανεξαρτήτως πόσοι πιστωτές είναι παρόντες.

2. Ο οφειλέτης και ο σύνδικος ειδοποιούνται πριν τρεις (3) ημέρες, περί του θέματος αυτού που θα συζητηθεί στη συνέλευση των πιστωτών, και δικαιούνται να προβάλλουν τις τυχόν αντιρρήσεις τους.

3. Τη σχετική Απόφαση της συνέλευσης των πιστωτών επικυρώνει με πράξη του ο εισηγητής, εφόσον συμφωνεί, και η πράξη του τοιχοκολλάται στα γραφεία του. Κατά της πράξης του αυτής επιτρέπεται, εντός πέντε (5) ημερών από την τοιχοκόλληση της, σε όποιον έχει έννομο συμφέρον προσφυγή ενώπιον του πτωχευτικού δικαστηρίου, το οποίο αποφαινεται αμετάκλητα. Αν ο εισηγητής δεν επικυρώσει την Απόφαση της συνέλευσης των πιστωτών, αποφαινεται αμετάκλητα το πτωχευτικό δικαστήριο, στο οποίο εισάγεται η υπόθεση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 29.5.18 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του με αρ./2013 εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης που παραλήφθηκε με το αρ. πρωτ./14.1.15, από την Ειδική Γραμματεία ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Ηπείρου, Δυτ.

Μακεδονίας και Βορείων Ιονίων Νήσων. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος στις τράπεζες και, γίνονταν καταθέσεις ποσών από την εταιρεία (και από άτομα για λογαριασμό της) εντός του έτους 2013, και μετά από κάθε κατάθεση ακολουθούσε είτε ανάληψη των ποσών και μετά κατάθεση και έκδοση επιταγών σε διαταγή της, είτε άμεση ανάληψη των ποσών σε μετρητά ή έκδοση επιταγών και εξόφληση αυτών σε μετρητά σε διαταγή της, με την αιτιολόγηση (προφορικά) ότι αφορούσαν εξόφληση οφειλών από παλιότερη συνεργασία.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η με αρ./9.12.16 εντολή φορολογικού ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος στις 24.11.17

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του εν λόγω ελέγχου ο προσφεύγων (με αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης του προσφεύγοντος εμπόριο ειδών ιματισμού) ζήτησε έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του το με αρ./14.1.2010 ΤΔΑ αγορά εμπορευμάτων από την εταιρεία, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς τη συναλλαγή, κατά την έννοια της ανύπαρκτης συναλλαγής, στο σύνολό του, καθώς η εταιρεία από τις 5.9.05 έχει περιέλθει σε κατάσταση πτωχού, και συνεπώς, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει την εν λόγω συναλλαγή/πώληση προς τον προσφεύγοντα. Σημειώνεται, δε, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, ότι το υπό κρίση ΤΔΑ ελήφθη και καταχωρίστηκε προκειμένου να δικαιολογήσει μαζί με άλλα προγενέστερα ΤΔΑ τις καταθέσεις και αναλήψεις που διαπιστώθηκαν από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, καθώς και ότι προσφεύγων είχε δηλώσει στο Ε3 χρήσης 2010 αγοράς ύψους 2.463,87 €, δεν συμπεριέλαβε την στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της εν λόγω χρήσης, ούτε και η εκδότρια εταιρεία συμπεριέλαβε τον προσφεύγοντα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών.

Επειδή, με την ως άνω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ διαπιστώνεται η εικονικότητα του υπό κρίση ΤΔΑ με βάση το γεγονός ότι η εκδότρια εταιρεία από τις 5.9.05 έχει περιέλθει σε κατάσταση πτωχού, και συνεπώς, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει την εν λόγω συναλλαγή/πώληση προς τον προσφεύγοντα. Όμως, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007) 'Εκποίηση εμπορευμάτων και κινητών', η κατάσταση πτώχευσης της εκδότριας εταιρείας δεν αποκλείει την εκποίηση εμπορευμάτων και δεν προκύπτει ότι ο υπό κρίση έλεγχος διερεύνησε εάν η εν λόγω συναλλαγή αφορούσε εκποίηση. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 78 'Συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας' υφίσταται η δυνατότητα συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας του πτωχού υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, όμως δεν προκύπτει από τον υπό κρίση έλεγχο ότι διερευνήθηκε εάν πληρούνταν οι εν λόγω προϋποθέσεις.

Επειδή, από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει ότι για την υπό κρίση περίπτωση έχει διενεργηθεί προηγούμενος έλεγχος στην εκδότρια εταιρεία του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος προέβη στη διαπίστωση ότι το επίμαχο ΤΔΑ ελήφθη και καταχωρίστηκε προκειμένου να δικαιολογήσει μαζί με άλλα προγενέστερα ΤΔΑ τις καταθέσεις και αναλήψεις που διαπιστώθηκαν από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των

Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, χωρίς όμως να προβαίνει στην τεκμηρίωση της διαπίστωσης αυτής. Γίνεται, δε, αναφορά και σε προγενέστερα ΤΔΑ, ως άνω, χωρίς να αναφέρονται τα στοιχεία αυτών και ο τρόπος με τον οποίο αυτά συνδέονται με την υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, **η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής** και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδη τύπος της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63

του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΚΒΣ είναι παντελώς αόριστη και συνεπώς κρίνεται ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας. Ως εκ τούτου, τόσο η με αριθμό/5.6.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, όσο και οι με αρ.,,,/5.6.18 προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ (δεδομένου ότι ο έλεγχος στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ διενεργήθηκε με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου στον ΚΒΣ) πρέπει να ακυρωθούν για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **31.8.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για λόγους τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.