



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 – 3333254

ΦΑΞ : 2313 - 3333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 4/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2048

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **6/5/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ... με **ΑΦΜ:...** που νόμιμα εκπροσωπείται από τους α) ... με **ΑΦΜ:...** και β) ... με **ΑΦΜ:...** κατά α) της με αριθ. ... **29/3/2019** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019, β) της με αριθ. ... **29/3/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/1998 και γ) της με αριθ. ... **29/3/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/1999, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **6/5/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ... με **ΑΦΜ:...**που νόμιμα εκπροσωπείται από τους α) ... με **ΑΦΜ:...** και β) ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **29/3/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **500,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών (συγκεκριμένα στις με αρ. πρωτ. ... και ... **4/2/2019** προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων που τηρήθηκαν στις χρήσεις 1998 και 1999 και των εκδοθέντων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των παραπάνω χρήσεων), παράβαση που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ και 2 περ. δ του Ν.4174/2013, δη πρόστιμο ίσο με 500,00€ (υποτροπή).
- Με τη με αριθ. ... **29/3/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/1998, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 682,30€, ενώ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ **4.682,21€**, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **4.494,46€** δη σύνολο φόρου **9.176,67€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα υπολογισθέντα εξωλογιστικώς στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα, λόγω απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και μη αναγνώρισης των φορολογητέων εισροών της και του ΦΠΑ αυτών, καθώς έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.054,29€ (700.000 δρχ) πλέον ΦΠΑ 369,77€ (126.000 δρχ) ενώ παράλληλα δε διέθεσε στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο αγοράς ή δαπάνης για την εν λόγω χρήση.
- Με τη με αριθ. ... **29/3/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/1999, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 72,67€, ενώ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ **18.837,41€**, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **18.082,02€** δη σύνολο φόρου **36.919,43€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα υπολογισθέντα εξωλογιστικώς στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα, λόγω απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και μη αναγνώρισης των φορολογητέων εισροών της και του ΦΠΑ αυτών, καθώς δε διέθεσε στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο αγοράς ή δαπάνης για την εν λόγω χρήση.

Οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **29/3/2019** εκθέσεων έλεγχου προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/13 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/00 (Επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση των με αρ. ... **18/5/2018** και ...

28/12/2018 εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν οι με αριθ. ... **30/4/2018** και ... **30/4/2018** αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν αντίστοιχα, η με αριθ. ... **30/11/2009** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας χρήσης 1998 – οικ. έτους 1999 και η με αριθ. ... **30/11/2009** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας χρήσης 1999 – οικ. έτους 2000 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης λόγω νομικής πλημμέλειας, ήτοι μη αυτοτελούς προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας για την φορολογία του ΦΠΑ των εν λόγω διαχειριστικών περιόδων.

Οι με αριθ. ... και ... **30/11/2009** αρχικές οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας είχαν εκδοθεί βάσει της από **30/11/2009** έκθεσης τακτικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. ... **2/9/2009** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, είχε αποτελέσει α) το με αρ. πρωτ. ... **8/7/2004** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από **30/6/2004** έκθεση ελέγχου του Π.Δ.186/1992(ΚΒΣ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα είχε λάβει το με αρ. ... **28/2/1998** εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 700.000 δρχ και ΦΠΑ 126.000 δρχ για ανύπαρκτη συναλλαγή από την εκδότρια εικονικών και πλαστών τιμολογίων επιχείρηση με την επωνυμία ... – ΑΦΜ:... και β) η μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 1998 – 2008.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή μεταρρύθμιση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη

- Έλλειψη αιτιολογίας. Η μη προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο, που οδήγησε σε ανακρίβεια του κύρους των βιβλίων και συνεπακόλουθα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα. Κατόπιν της με αριθ. πρωτ. ... **21/11/2005** πρόσκλησης της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της στον έλεγχο, τα οποία παρελήφθησαν με την από **23/2/2006** απόδειξη παραλαβής – κατάσχεσης της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Μέχρι τη σύνταξη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, τα εν λόγω παραληφθέντα, δεν της έχουν επιστραφεί από τη ΔΟΥ. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός καθώς δεν αναφέρεται στην έκθεση ΦΠΑ ότι το ληφθέν στοιχείο που χαρακτηρίστηκε ως εικονικό ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζει σημαντικά και οι φορολογητέες εισροές και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών απερρίφθησαν αδικαιολόγητα καθώς θα μπορούσε να γίνει επαλήθευση συγκρίνοντας τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αγορών και πωλήσεων της με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, επιφυλασσόμενων 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 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις και διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το υποσύστημα TAXIS:

1. Για την καταλογισθείσα παράβαση της λήψης από την προσφεύγουσα του με αρ. ... **28/2/1998** εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών για ανύπαρκτη συναλλαγή από την επιχείρηση με την επωνυμία ... – **ΑΦΜ:...** στη χρήση 1998, είχε συνταχθεί η από **23/5/2006** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης και είχε εκδοθεί η με αρ. ... **26/5/2006** απόφαση επιβολής προστίμου, για την οποία επήλθε συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς. Στην από **23/2/2006** απόδειξη παραλαβής – κατάσχεσης της ανωτέρω φορολογικής αρχής που συντάχθηκε κατόπιν ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στην από ... **21/11/2005** πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων αναφέρονται ρητά ως παραληφθέντα το «*Ενιαίο έντυπο (Ημερολόγιο, Ταμείου, Διαφ. Πράξεων και Γενικό Καθολικό)*», ενώ στη σελίδα 9 της από **23/5/2006** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ αναφέρονται αναλυτικά ως εξής «*Στις 23/2/2006 προσκομίσθηκαν τα παρακάτω βιβλία: Γενικό καθολικό εκτυπώσεις έως τον Δεκέμβριο 1998 σελ 142. Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων – εκτυπώσεις έως τον Δεκέμβριο 1998 σελ. 135. Ημερολόγιο Ταμείου – εκτυπώσεις έως τον Δεκέμβριο 1998 σελ. 133. Ισοζύγιο Γεν. Λογιστικής (αθεώρητα) εκτυπώσεις έως τον Δεκέμβριο 1998.*».
2. Σύμφωνα με τις από **30/11/2009** εκθέσεις έλεγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα δε διέθεσε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τις χρήσεις 1998 και 1999, τα οποία της ζητήθηκαν με τη με αρ. πρωτ. ... **26/3/2009** πρόσκληση του άρθρου 66 του Ν.2238/1994. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση, και στη συνέχεια συντάχθηκε από τη ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης η με αρ. πρωτ. ... **17/6/2009** κλήση προς ακρόαση (άρθρου 6 του Ν.2690/99) για την παράβαση της μη προσκόμισης και κοινοποιήθηκε στη διεύθυνση κατοικίας του Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε στην κλήση προς ακρόαση και συγκεκριμένα στην από **30/11/2009** έκθεση φορολογίας εισοδήματος στη σελίδα 4 αναφέρεται ρητά ότι «*Η ελεγχόμενη όμως δεν απάντησε μέχρι σήμερα και δεν προσκόμισε κανένα σχετικό στοιχείο*».
3. Σύμφωνα με τις από **29/3/2019** εκθέσεις έλεγχου προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/13 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/00 (Επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα δε διέθεσε στον έλεγχο τα φορολογικά βιβλία της και τα στοιχεία που εξέδωσε και έλαβε για τις χρήσεις 1998 και 1999 και τα οποία της ζητήθηκαν με τις με αρ. πρωτ. ... και ... **4/2/2019** προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, όπως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, οριζόταν από: «4.Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς, β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο

φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία. δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του. ε) Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992. στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ, τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν».

Επειδή, παρότι από τα στοιχεία του φακέλου και τη σχετική αλληλογραφία της Υπηρεσίας μας με την αρμόδια ΔΟΥ - αρ. πρωτ. εξερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... **13/9/2019** και αρ. πρωτ. ... **1/10/2019** ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... **13/9/2019**) - δεν προκύπτει σχετικό έγγραφο επιστροφής στην προσφεύγουσα των με την από **23/2/2006** απόδειξης παραλαβής – κατάσχεσης παραληφθέντων, η φορολογική αρχή ορθώς προέβη σε κρίση των βιβλίων της προσφεύγουσας ως **ανακριβών** στις εν λόγω χρήσεις καθώς

1. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σε κανέναν έλεγχο, ήτοι ούτε στον έλεγχο της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης (σε εκτέλεση της με αρ. ... **2/9/2009** εντολής), ούτε στον έλεγχο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης (σε εκτέλεση των με αρ. ... **18/5/2018** και ... **28/12/2018** εντολών) τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ παραστατικά (αγορών, εξόδων και εσόδων), με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια όπως αυτό οριζόταν στην παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992.
2. Σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα, η αρμόδια ΔΟΥ είχε παραλάβει αποκλειστικά, βιβλία της προσφεύγουσας, για τη χρήση 1998 (και συγκεκριμένα έως τον Δεκέμβριο 1998 γενικό καθολικό, ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, ημερολόγιο ταμείου και αθεώρητο ισοζύγιο Γεν. Λογιστικής), οπότε σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίσθηκαν βιβλία για τη χρήση 1999.
3. Σύμφωνα με τις από **29/3/2019** εκθέσεις έλεγχου εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης πέρα από τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώθηκαν και άλλες παραλείψεις – παρατυπίες για τις υπό κρίση περιόδους και συγκεκριμένα α) για το οικ. έτος 1999 (χρήση 1998) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια του με αρ. ... **28/2/1998** εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών για ανύπαρκτη συναλλαγή από την επιχείρηση με την επωνυμία ... – **ΑΦΜ:...** και δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και β) για το οικ. έτος 2000 (χρήση 1999) η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ούτε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.1642/1986 ορίζεται ότι: «2.Ο οικονομικός εύφορος ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο οικονομικός έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα

συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει η περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με την από **29/3/2019** μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/00 (επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης (σελ. **22 – 25**), για τον προσδιορισμό ΦΠΑ, ο έλεγχος, ελλείψει στοιχείων και επιπλέον βιβλίων για τη χρήση 1999, προσδιόρισε αυτοτελώς τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 1998 και 1999 όπως αυτές προέκυψαν από υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ των οικείων ετών (ήτοι την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για το έτος 1998 και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 1ου, 2ου, 3ου, 4ου, 5ου και 6ου μήνα για τη χρήση 1999), δηλαδή με δεδομένα κατά δήλωση της ίδιας της προσφεύγουσας. Συνεπώς η ελεγχόμενη φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι αντίστοιχοι παράγραφοι του άρθρου 38 του Ν.1642/86.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.1642/1986 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας», σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου ...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.1642/1986 ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στην ελληνική επικράτεια, από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στην ελληνική επικράτεια».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.1642/1986 ορίζεται ότι: «Στο φόρο υπόκειται, 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, με το άρθρο 23 του Ν.1642/1986 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών 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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρ.4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β) για την παροχή υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης λα' της παρ. 1 του άρθρ. 18, γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20, των περιπτώσεων α', γ', δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 21 και του άρθρου 22, δ) Για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κδ', κε' και κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε

χώρα εκτός της Κοινότητας, ε) για την διάθεση δώρων μέχρις αξίας δραχμών 3.000 (τριών χιλιάδων) και δειγμάτων. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 και 14. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς ή εισαγωγής καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς ή εισαγωγής οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά διατέθηκαν 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 ή εισαγωγής επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι 9 (εννέα) 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 τους γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν.1642/1986 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν, β) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά».

Επειδή, η φορολογική αρχή, ορθώς δεν αναγνώρισε τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών, καθώς όπως εκτενέστερα αναφέρθηκε προηγουμένως, η προσφεύγουσα στην χρήση 1998 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με τη χρήση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, το οποίο βάσει των ανωτέρω διατάξεων δεν αποτελεί νόμιμο τιμολόγιο ενώ και στις δύο υπό κρίση χρήσεις δε διέθεσε στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο αγοράς ή δαπανών, ώστε να είναι δυνατές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις από τη φορολογική αρχή.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **6/5/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ... με **ΑΦΜ:...** που νόμιμα εκπροσωπείται από τους α) ... με **ΑΦΜ:...** και β) ... με **ΑΦΜ:...**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2019

- Η με αριθ. ... **29/3/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	500,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/1998

- Η με αριθ. ... **29/3/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς έκπτωση	682,30€
ΦΠΑ	4.682,21€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	4.494,46€
Συνολικό ποσό	9.176,67€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/1999

- Η με αριθ. ... **29/3/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς έκπτωση	72,67€
ΦΠΑ	18.837,41€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	18.082,02€
Συνολικό ποσό	36.919,43€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 με υποχρέωση.