



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/09/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1454

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του

άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./30.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019,

β) της υπ' αριθ./30.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),

γ) της υπ' αριθ./30.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ./30.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019, την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013) και την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....Α.Ε.» με ΑΦΜ:, 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./30.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 2.000,00€, σύμφωνα με τις παραγράφους 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ./19.07.2019 αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθ' υποτροπή.

Με την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), μειώθηκαν οι ζημίες της ελεγχόμενης χρήσης, από 3.794.917,51€ σε

1.975.508,06€, ήτοι κατά το ποσό των 1.819.409,45€, κατόπιν προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 32 ν.2238/1994) στο ποσό των 679.285,60€, λόγω μη προσκόμισης μέρους των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων, καθώς κατέστησαν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, κύριος φόρος ποσού 79.648,56€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 78.780,39€, ήτοι συνολικό ποσό 158.428,95€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 32.749,10€ πλέον ΦΠΑ 7.532,29€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών λόγω μη προσκόμισης νόμιμων τιμολογίων ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων που επέχουν θέση τιμολογίων, ως το άρθρο του άρθρου 32 ν.2859/2000 ορίζει καθώς και μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 313.547,48€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκρών ποσού 72.115,92€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 30/12/2019 εκθέσεων άρθρου 54 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης φόρου εισοδήματος.
2. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και ως εκ τούτου νομικής πλημμέλειας των εκθέσεων ελέγχου. Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων ερείδεται επί αναπόδεικτων και ανεπαρκών διαπιστώσεων. Μη διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου στο ΦΠΑ.
3. Μη πλήρωση της προϋπόθεσης της παρ. 1β του άρθρου 32 ν.2238/1994 για την εφαρμογή του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος.
4. Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πραγματοποιούνται με φόρτωση κατ' εντολή του πελάτη από τις εγκαταστάσεις της. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει συνοπτική κατάσταση φορτώσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στις οποίες αναφέρεται ο αριθμός αυτοκινήτου και εμπορευματοκιβωτίου ανά τιμολόγιο.
5. Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας...».

Επειδή, με το άρθρο 107 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1.Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας... 2.Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1040/2014 (ΦΕΚ Β' 300/11.02.2014) Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ορίστηκε ότι η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών λήγει στις 30/05/2014.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Επειδή, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε στις 30/12/2019, δη εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 και επιδόθηκε νομίμως στις 31/12/2019, όπως προκύπτει από την συνταχθείσα έκθεση επίδοσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο, 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, 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, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι

υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα... 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, των 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31... 11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου. 2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1: α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της

συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης... β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1013621/15014/Γ0012/ΠΟΛ.1018/2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος κοινοποιήθηκαν με τη μορφή διοικητικής κωδικοποίησης οι πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), που έχουν καθοριστεί για διάφορα επαγγέλματα και εφαρμόζονται στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, από τους οποίους προκύπτει ότι ο συντελεστής με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 3301] "Εμπορος ξυλείας" είναι 5% και με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 3020] "Εργοστάσιο κατασκευής τεχνητής ξυλείας από υποπροϊόντα ξύλου ή χάρτου" είναι 12%.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά,.....».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας,.... ».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.....».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1100874/4917/719/A0014/ΠΟΛ. 1201/29.10.1999 έγγραφο της 14^{ης} Διεύθυνσης (Φ.Π.Α.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και διευκρινίστηκε ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10.α, παρ. 2 του Ν.1642/86. γ. Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES. δ. Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών. 3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α. Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β. Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι

εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ. Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων απαιτούνται: α. Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. β. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος μέλος της εγκατάστασής του. γ. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς. γα. Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.)... Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κ.λπ.... Επισημαίνουμε τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου άρθρου 54 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. πρωτ./19.07.2019 αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Συγκεκριμένα, το εν λόγω αίτημα απεστάλη στις 19/07/2019, με την υπ' αριθ. RE.....GR συστημένη επιστολή, σύμφωνα τα οριζόμενα του άρθρου 5 του ν.4174/2013, η οποία επεστράφη με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ». Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα. Από το αρχείο της υπηρεσίας προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην ίδια παράβαση κατά το φορολογικό έτος δύο φορές, για τις οποίες εκδόθηκαν ισάριθμες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Εν συνεχεία, στις 15/10/2019 κοινοποιήθηκε εκ νέου αίτημα του άρθρου 14 παρ. 2 ν.4174/2013 περί παροχής αντιγράφων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών στοιχείων των πρωτογενών εγγραφών, με αριθμό πρωτ./15.10.2019. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς στο τελευταίο αίτημα καθώς προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή αρχεία Ισοζυγίου Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών, Γενικού Ημερολογίου, Αναλυτικών Καθολικών, σε μη ολοκληρωμένη και ευανάγνωστη μορφή, ενώ δεν προσκόμισε Μητρώο Παγίων, Κατάσταση Απογραφής, Βιβλίο Αποθήκης, Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών, όπως επίσης και πλήθος δικαιολογητικών δαπανών και πρωτογενών εγγραφών (μισθοδοτικές καταστάσεις, δικαιολογητικά παρακρατούμενων φόρων, δαπάνες κ.λπ.), καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και την άντληση ασφαλών πληροφοριών από τα προσκομισθέντα για την έκδοση λογιστικού αποτελέσματος. Ως εκ τούτου, μετά τη δεύτερη μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας σε ισάριθμα αιτήματα της ελεγκτικής αρχής για προσκόμιση αντιγράφων του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου και την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, περί προσδιορισμού του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο.

Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση φορολογίας εισοδήματος, δίχως να μεταβάλει το ύψος των δηλούμενων ακαθαρίστων εσόδων, προέβη σε προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας με τη χρήση προσαυξημένων κατά 50% συντελεστών καθαρού κέρδους, όπως αυτοί ορίζονται από τις υπουργικές αποφάσεις. Ειδικότερα, σε δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα από εμπόριο ξυλείας 297.337,56€ εφαρμόστηκε ο Μ.Σ.Κ.Κ. 3301 5% προσαυξημένος κατά 50%, ήτοι 7,5% και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 22.300,32€ και, σε δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα ως εργοστάσιο κατασκευής τεχνητής ξυλείας από υποπροϊόντα ξύλου ή χάρτου 3.649.918,22€ εφαρμόστηκε ο Μ.Σ.Κ.Κ. 3020 12% προσαυξημένος κατά 50%, ήτοι 18% και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 656.985,28€. Εκ των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα καθαρά κέρδη οικ. έτους 2014 της προσφεύγουσας υπολογίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 32 ν.2238/1994) στο συνολικό ποσό των 679.285,60€.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./30.12.2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, η ελεγκτική αρχή προέβη σε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 και διαπίστωσε την έκπτωση του φόρου εισροών δαπανών κινητής τηλεφωνίας ποσού 4.317,24€ και αγορών υγραερίου παραγωγικής διαδικασίας ποσού 3.215,05€, κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν κατείχε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο δικαιολογητικό που να επέχει θέση τιμολογίου. Επίσης, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα σε παραδόσεις αγαθών αξίας 313.547,48€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 10 και 11 της σχετικής έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, στις οποίες αναλογεί φόρος εκροών 72.115,92€, προς κοινοτικές επιχειρήσεις διότι διαπίστωσε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.,

κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999 και ειδικότερα ότι δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των προϊόντων προς το άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή, 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, η προσφεύγουσα, τόσο στο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας όσο και στο στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε μέρος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων ενώ τα βιβλία που προσκόμισε ήταν ημιτελή και δυσανάγνωστα, όπως προαναφέρθηκε, με συνέπεια να είναι αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που καταγράφονται αναλυτικά στις ενότητες 5.2 και 5.3 της από 30/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ. Ως εκ τούτου, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα των παραδόσεων που απορρίφθηκαν από την ελεγκτική αρχή, προσκόμισε μεν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας, ωστόσο για τις χερσαίες μεταφορές προσκόμισε διεθνείς φορτωτικές (CMRs) από τις οποίες δεν προκύπτει ούτε η συσχέτιση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (αφού τούτα δεν αναγράφονται επί των φορτωτικών) ούτε αποδεικνύεται η παράδοση των εμπορευμάτων καθώς δεν φέρουν σφραγίδα και υπογραφή του παραλαβόντος, ενώ για τις παραδόσεις που φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με θαλάσσια ή αεροπορικά μέσα μεταφοράς δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα δελτία αποστολής προκειμένου αφενός να διαπιστωθεί ο τόπος προορισμού των εμπορευμάτων, αφετέρου να διασταυρωθεί ο αριθμός του εμπορευματοκιβωτίου και το βάρος των εμπορευμάτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο δικαιολογητικό που να επέχει θέση τιμολογίου προκειμένου να ασκήσει νόμιμα το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για δαπάνες κινητής τηλεφωνίας και στις αγορές υγραερίου παραγωγικής διαδικασίας, όπως το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζει.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/12/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και φόρων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας, μη νόμιμης εφαρμογής του άρθρου 32 ν.2238/1994 και εσφαλμένης απόρριψης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, ο ισχυρισμός περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 5 του ν.2523/1997 προβάλλεται παρελκυστικά από την προσφεύγουσα διότι οι προσαλλόμενες πράξεις και η νομική βάση της αιτιολογίας τους δεν εδράζεται επί του προαναφερθέντος άρθρου. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./30.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....Α.Ε.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./30.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2019**

Πρόστιμο	2.000,00 €
----------	------------

**Η υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2014**

Μείωση ζημιάς που αναγνωρίζεται	1.819.409,45 €
---------------------------------	----------------

**Η υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013**

Διαφορά κύριου φόρου	79.648,56 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	78.780,39 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	158.428,95 €

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

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

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.