



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την από 22/07/2021 και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην, επί της αρ. με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κέρκυρας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, καθώς και την από 15/06/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **22/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, η οποία, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης έγινε στις **24/06/2021**, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στην προσφεύγουσα είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, δυνάμει της υπ' αριθ./**2018** εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές και εκδόθηκαν, η υπ' αριθ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η υπ' αριθ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και η υπ' αριθ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΚΦΔ του ίδιου ως άνω προϊσταμένου, κατά των οποίων η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ./**2020** ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. **1506/2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας**, με την οποία έγινε **μερικά δεκτή** η ενδικοφανής προσφυγή με την επικύρωση των ανωτέρω πράξεων εισοδήματος και ΚΦΔ και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ λόγω τυπικής πλημμέλειας, δεδομένου ότι από την έκθεση ελέγχου δεν προέκυπτε με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ο τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, εισροών και του οφειλόμενου ΦΠΑ, ούτε οι διατάξεις βάσει των οποίων έγινε ο προσδιορισμός.

Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθμ./**2020** εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013** σε επανάληψη διαδικασίας, δυνάμει της υπ' αριθ./**2020** Απόφασης της υπηρεσίας μας και μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η από **15/06/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα **δεν επέδειξε τα στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγραφών** τα οποία ζητήθηκαν από την ελεγκτική αρχή με τα υπ' αριθ./**2018**,/**2019** και/**2021** αιτήματα παροχής στοιχείων άρθρου 14 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν αυτών, **οι φορολογητέες εκροές** προσδιορίστηκαν με κάθε διαθέσιμο στην ελεγκτική αρχή τρόπο, και ειδικότερα βάσει των δηλωθέντων ποσών ύψους **854.322,80€** (ήτοι: ακαθάριστα έσοδα 748.376,64€ πλέον ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 105.946,16€), μετά την προσθήκη της διαφοράς εσόδων που προέκυπταν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλαν οι τρίτοι και αυτών που υπέβαλε η ίδια για τους πελάτες της, ύψους **21.349,73€** (στο οποίο αναλογεί ΦΠΑ 2.775,46€) και διαμορφώθηκαν στο ποσό των **875.672,53€** (854.322,80€ + 21.349,73€) και ο **φόρος εκροών** στο ποσό των **113.970,03€** (ήτοι: δήλωσης: 111.194,57€ + διαφορά: 2.775,46€), ενώ οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους **730.404,41€** και ο **φόρος εισροών** ύψους **100.932,27€**, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, βάσει του άρθρου 32§2 περ. β' του κώδικα ΦΠΑ, λόγω μη επίδειξης των παραστατικών εισροών (παγίων, αγορών και δαπανών).

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κέρκυρας εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1	/2021	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α	2013	751.754,14€	103.707,72€	51.853,88€	68.135,97€	223.697,57€
Σύνολα					103.707,72€	51.853,88€	68.135,97€	223.697,57€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, με την οποία ισχυρίζεται ότι:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργήσει τον (κατ' επανάληψη) έλεγχο και να επιβάλει φόρο για τη χρήση 2013 λόγω μη έγκαιρης κοινοποίησης της αρχικής καταλογιστικής πράξης,
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, που συνίσταται στην παντελή αοριστία των εκθέσεων ελέγχου (τόσο της φορολογίας εισοδήματος όσο και του ΦΠΑ),
- 3) Ευθεία παράβαση του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, ως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 4 του Ν. 4110/2013, η ορθή εφαρμογή της οποίας αποτελεί προϋπόθεση για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ,

1) Ως προς την παραγραφή

Επειδή η προσφεύγουσα, με τον 1^ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η αρχική καταλογιστική πράξη μετά της από 10/12/2019 αρχικής έκθεσης ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε, έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον της κοινοποιήθηκε στις 29/01/2020, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η εκκαθαριστική δήλωση (η οποία εν προκειμένω συμπληρωνόταν στις 31/12/2019), σύμφωνα δε με τη νομολογία προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή / και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να κοινοποιείται (ΣτΕ 616 – 618/2021).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ - ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ... 3) α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου 66§1 του ίδιου κώδικα, ότι: έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος: α) ... β) «προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές», ενώ με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου ότι: «Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 66§27 περ. α' του ν. 4646/2019 (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32§2 του Ν.4646/2019 καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής

δήλωσης», οι διατάξεις δε αυτές ερμηνεύτηκαν με τη υπ' αριθμ. 268/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1192/2017, σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (Ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή [και ήδη σε δεκαετή] σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, η κρινόμενη υπόθεση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η εκκαθαριστική δήλωση, ήτοι για τη χρήση 2013 η παραγραφή συμπληρώνεται στις 31/12/2024, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66§§ 1,3 και 36§3 περ. α' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 66§27 περ. α' του ν.4646/2019, δεδομένου ότι το προς απόδοση ποσό ΦΠΑ που αποδόθηκε ανακριβώς ή συμψηφίστηκε, υπερβαίνει για όλη τη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 50.000€, γεγονός που εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής.

2) Ως προς την φερόμενη παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Επειδή η προσφεύγουσα με 2^ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι κατά παράβαση του νόμου και σε αντίθεση με την πάγια νομολογία του ΣτΕ, η έκθεση ελέγχου δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η σε βάρος της προσβαλλόμενη οριστική πράξη, είναι στο σύνολό της αναιτιολόγητη, τόσο ως προς τη νομική βάση όσο και ως προς τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου, περιέχει δε ασάφειες και αυθαίρετους υπολογισμούς που την καθιστούν πλημμελή και ως εκ τούτου νόμω και ουσία αβάσιμη,

Επειδή η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, είναι πλήρως αιτιολογημένη, με σαφή αναφορά στις διαφορές που προέκυψαν κατά τον έλεγχο και ειδικότερα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν επέδειξε μετά από τρεις προσκλήσεις της ελεγκτικής αρχής τα παραστατικά που διαμορφώνουν τις εισροές και εκροές, η δε μεθοδολογία του ελέγχου είναι σαφής, αφού οι κατ' έλεγχο εκροές προκύπτουν από το άθροισμα των δηλωθέντων εκροών, πλέον της διαφοράς εσόδων που προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, ενώ δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο οι εισροές και ο φόρος αυτών, βάσει του άρθρου 32§2 περ. β' του κώδικα ΦΠΑ, λόγω μη επίδειξης των παραστατικών εισροών.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει τις φερόμενες ασάφειες και τους αυθαίρετους υπολογισμούς που κατά την κρίση της περιλαμβάνει η έκθεση ελέγχου, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3) Ως προς την φερόμενη παραβίαση του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και τον λανθασμένο υπολογισμό των φορολογητέων εκροών

Επειδή η προσφεύγουσα με 3^ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει και από την προσβαλλόμενη από 15/6/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, η ελεγκτική αρχή προέβη σε αυθαίρετο προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος και εν συνεχεία των φορολογητέων εκροών (κάνοντας αυθαίρετες μαθηματικές πράξεις) μη

λαμβάνοντας υπόψη τα όσα ορίζονται στο άρθρο 32 § 2 περ. α' του ν. 2238/1994, αφού δεν έλαβε υπόψη συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων. Περαιτέρω ότι η ελεγκτική αρχή ορθώς έλαβε στις φορολογητέες εκροές την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους 105.946,16€ με αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 13.772,97€, εντούτοις δεν συμπεριέλαβε τα αντίστοιχα ποσά και στις φορολογητέες εισροές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του Κώδικα ΦΠΑ - ν. 2859/2000 (Α' 248), ορίζεται ότι: «1) Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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, γ) ..., δ) ..., ε) ...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1131481/7043/0014/ΠΟΛ. 1282/23-12-1992 εγκύκλιο διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του ν. 2093/1992 (Α' 181), μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 23 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: ... 4) Με τις διατάξεις της παραγράφου 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.93 οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους - μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού. Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωμένες αρχές της λογιστικής, ...»

Επειδή από τις οδηγίες της διοίκησης προκύπτει ότι κατά την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή λήψεων υπηρεσιών, η καταβολή του ΦΠΑ αναστέλλεται και η πραγματική επιβάρυνση με ΦΠΑ θα συντελεστεί κατά την, με οποιονδήποτε τρόπο, διάθεση των αγαθών στην Ελλάδα, για το σκοπό δε αυτό, θα πρέπει να υπολογίζεται πλασματικός ΦΠΑ με χρεοπίστωση στην οικεία περιοδική δήλωση.

Επειδή από την από 06/09/2021 έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, η οποία παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή (αριθ. πρωτ./2021), αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ο προσδιορισμός των εκροών της ελεγχόμενης έγινε κυρίως με βάση τις δηλωθείσες από την ίδια την επιχείρηση εκροές, με την προσθήκη του ποσού των διαφορών των καταστάσεων πελατών προμηθευτών. Συνοπτικά, η προσφεύγουσα δήλωσε η ίδια εκροές ύψους 854.332,80 ευρώ και ο έλεγχος προσέθεσε σε αυτές τις διαφορές των καταστάσεων πελατών προμηθευτών ύψους 21.439,73 ευρώ. Συνεπώς, οι εκροές δεν προσδιορίστηκαν με άλλους τρόπους (αντικειμενικά, πληροφορίες κλπ), όπως λανθασμένα επικαλείται η προσφεύγουσα, ούτε υφίσταται αυθαίρετος προσδιορισμός και αυθαίρετες μαθηματικές πράξεις αλλά το αντίθετο, λήφθηκαν υπόψη κυρίως τα έσοδα που η ίδια η επιχείρηση δήλωσε. Τονίζουμε ότι η προσφεύγουσα αρνήθηκε να προσκομίσει έως και σήμερα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία με σκοπό να δυσχεράνει την διενέργεια του ελέγχου.

Επιπλέον, στη σελίδα 17 της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου γίνεται αναλυτική αναφορά του τρόπου υπολογισμού των λογιστικών διαφορών και της μη αναγνώρισης των δαπανών λόγω μη ύπαρξης των προϋποθέσεων που τίθενται με την παρ. 2 του άρ. 32 του Ν. 2859/2000, ήτοι την ύπαρξη των απαραίτητων δικαιολογητικών εγγραφής.

Ως προς την έκπτωση της αξίας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους 105.946,16 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 13.772,97, και παρότι στην έκθεση αναγράφτηκε ότι αυτές συνυπολογίστηκαν τόσο στις εκροές όσο και στις εκροές εντούτοις, κατά την έκδοση των πράξεων προσδιορισμού του φόρου αυτές συνυπολογίστηκαν μόνο στις εκροές, εκ παραδρομής. Ως εκ τούτου, για την περίπτωση αυτή πρέπει να γίνουν δεκτές οι αιτήσεις της προσφεύγουσας και το ποσό αυτό είτε να αφαιρεθεί από τις εκροές είτε να προστεθεί στις εισροές».

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 14 και 17), το ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους **105.946,16€** και ο φόρος αυτών ύψους **13.772,97€**, έχουν συμπεριληφθεί στην αξία των φορολογητέων εκροών και του φόρου εκροών αντίστοιχα, όχι όμως και στην αξία των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών,

Επειδή η πραγματοποίηση των ανωτέρω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δεν αμφισβητείται από την ελεγκτική αρχή,

Επειδή για τα ενδοκοινοτικώς αποκτώμενα αγαθά, αναστέλλεται η επιβάρυνσή τους με ΦΠΑ μέχρι τη διάθεση αυτών στο εσωτερικό της χώρας, η δε χρεοπίστωση του ΦΠΑ στα βιβλία αφορά λογιστικό χειρισμό, ενώ σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης, η αξία και ο ΦΠΑ αυτών καταχωρείται και στις εισροές και στις εκροές της οικείας περιοδικής δήλωσης,

Επειδή όπως δέχεται η αρμόδια ελεγκτική αρχή με την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, οι ανωτέρω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συμπεριλήφθηκαν εκ παραδρομής μόνο στις εκροές και τον φόρο εκροών,

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην αξία των φορολογητέων εκροών και στο φόρο αυτών περιλαμβάνεται και η αξία και ο φόρος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους **105.946,16€** και **13.772,97€** αντίστοιχα, τα ποσά αυτά σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρέπει να προστεθούν στην αξία των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **15/06/2021** έκθεση μερικού ελέγχου **Φ.Π.Α** του προϊστάμενου της ΔΟΥ Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **22/07/2021** και με αριθμό πρωτοκ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην, επί της αρ. με **ΑΦΜ:**, και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α** φορολογικής περιόδου **01/01/2013 - 31/12/2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΑΝΑΛΥΣΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά Ελέγχου - ΔΕΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	854.322,80€	875.672,53€	875.672,53€		
Αξία φορολογητέων Εισροών	730.404,41€		105.946,16€	105.946,16€	
Φόρος Εκροών	111.194,57€	113.970,03€	113.970,03€		
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	111.194,57€	10.262,32€	24.035,29€	13.772,97€	
Πιστωτικό Υπόλοιπο					
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00€	103.707,71€	89.934,74€	13.772,97€	89.934,74€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		51.853,86€	44.967,37€	6.886,49€	44.967,37€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ (90 μήνες x 0,73%) = 65,70%		68.135,97€	59.087,13€	9.048,84€	59.087,13€
Σύνολο για καταβολή		223.697,54€	193.989,24€	29.708,30€	193.989,24€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.