



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.03.2022

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

Αριθμός απόφασης: 541

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ.,,,,,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013 και φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018

και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.,,,,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018 και φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/.....03.2022 κλήση προς ακρόαση.
8. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/.....03.2022 αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο.
9. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/.....03.2022 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων έπειτα από αναπομπή υπόθεσης της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 70.196,41 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 83.266,99 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 153.463,40 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 3.092,58 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 3.668,42 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 6.761,00 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της

στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 27.772,36 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 32.943,57 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 60.715,93 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 8.077,55 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 9.581,59 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 17.659,14 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 39.117,79 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 18.461,92 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 57.579,71 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εισροών της, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 315,23 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 101.123,08 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 50.561,55 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 151.684,63 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εισροών της, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 665,76 € και επιβλήθηκε στην

προσφεύγουσα φόρος ποσού 101.916,14 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 50.958,08 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 152.874,22 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εισροών της, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 42,80 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 121.455,91 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 60.727,95 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 182.183,86 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εισροών της, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 651,38 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 117.214,42 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 58.607,21 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 175.821,63 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά υπολογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εισροών της, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από10.2021 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση των υπ' αριθ., και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παρότι η κύρια δραστηριότητα που δήλωσε η εταιρεία είναι το «χονδρικό εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης», αυτή δεν ασκήθηκε αλλά η επιχείρηση επικεντρώθηκε στις «υπηρεσίες που παρέχονται από διαφημιστικά γραφεία». Οι διαφημιστικές εργασίες περιλαμβάνουν κατά κύριο λόγο υπηρεσίες και δευτερευόντως μεταποίηση προϊόντων που προμηθεύεται η εταιρεία. Ενόψει τούτων τα έξοδα της εταιρείας ήταν ελάχιστα. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Η εξόφληση των τιμολογίων έλαβε χώρα με μετρητά αλλά και με καταθέσεις

στην τράπεζα. Προς απόδειξη των ανωτέρω προσκομίζονται έξοδα προμήθειας της εταιρείας.

- 2) Ο ΜΣΚΚ της δραστηριότητας της εταιρείας (υπηρεσίες διαφήμισης) είναι ορθός (συντελεστής 10%), ωστόσο, αυτός όφειλε να είχε προσδιορισθεί μειωμένος λόγω της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα.
- 3) Προκειμένου να προσδιορισθούν οι φορολογητέες εκροές πρέπει να διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων και να συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα (εκδοθέντων τιμολογίων προς απόδειξη του αντικειμένου δραστηριότητάς της στο χώρο της διαφήμισης και ληφθέντων τιμολογίων προς απόδειξη των δαπανών της), διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της (δη φορολογικών στοιχείων), αναπέψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ.02.2022 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας δια του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/.....03.2022 διαβιβαστικού εγγράφου. Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε τις υπ' αριθ. πρωτ.03.2022 συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση.

Στο πλαίσιο της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου RE.....GR) στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/.....03.2022 κλήση σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος. Η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε τις απόψεις της επί της ανωτέρω κλήσης σε ακρόαση έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο

αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι: «... Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, 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, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. 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, 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, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διορθώσης 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, στο άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστатωμένα 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».

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

Επειδή, σύμφωνα με την από/10/2021 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρία «.....» - ΑΦΜ, ήτοι η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο άλλων ειδών οικιακής χρήσης, κρίθηκαν **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**, διότι:

- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό,
- Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων και για παροχή εξηγήσεων,
- Μετά από επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα της διαπιστώθηκε ότι ήταν κλειστή με εμφανή τα σημάδια εγκατάλειψης. Περίοικοι επισήμαναν ότι εδώ και χρόνια δεν λειτουργεί καμία επιχείρηση.
- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

➤ Δεν δήλωσε αγορές από κανένα αντισυμβαλλόμενο. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές-δαπάνες σε σχέση με τις πωλήσεις της:

Έτος	Αγορές	Πωλήσεις
2010	26.495,80€	282.594,24€
2011	1.989,80€	12.450,00€
2012	1.960,97€	111.805,00€
2013	1.331,49€	35.119,80€
2015	2.206,00€	175.680,49€
2016	2.400,65€	426.376,45€
2017	3.423,03€	420.309,55€
2018	2.396,24€	510.731,66€
2019	1.050,26€	429.873,83€

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**2.** Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.»

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 701/2001, ΔΠρΑθ 686/2008) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «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,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 Προϊστάμενος ΔΟΥ 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 ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, καθ' όσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της, έλαβε υπόψη τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της ίδιας καθώς και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων. Εν συνεχεία και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2859/2000 η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας σε αυτοτελή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ.03.2022 (Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/.....03.2022) έγγραφο συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα υπόθεση που απέστειλε στην Υπηρεσία μας, έκρινε ότι η προσφεύγουσα βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων (φορολογικών στοιχείων δαπανών) στη Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δύναται να εκπέσει τις ακόλουθες φορολογητέες εισροές ανά φορολογική περίοδο:

Φορολογικό έτος	Φορολογητέες εισροές	Φόρος εισροών
2012	448,75€	103,21€

2013	533,69€	122,73€
2015	1.966,37€	452,25€
2016	2.315,05€	542,56€
2017	3.208,98€	770,49€
2018	2.367,44€	568,25€
2019	1.006,84€	241,63€

Επειδή, με την παρούσα απόφαση υιοθετείται η κρίση της φορολογικής αρχής και επαναπροσδιορίζονται οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας καθώς και ο Φ.Π.Α. αυτών για τις υπό κρίση διαχειριστικές και φορολογικές περιόδους ως ανωτέρω.

Κατά τα λοιπά, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα

την επικύρωση των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 αντίστοιχα και

την τροποποίηση των υπ' αριθ.,,,,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013 και φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

Διαφορά φόρου	70.196,41€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	83.266,99€
Σύνολο φόρου για καταβολή	153.463,40€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Διαφορά φόρου	3.092,58€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	3.668,42€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.761,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	27.772,36€	27.669,15€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	32.943,57€	32.821,14€
Σύνολο φόρου για καταβολή	60.715,93€	60.490,29€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	8.077,55€	7.954,82€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	9.581,59€	9.436,01€
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.659,14€	17.390,83€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	39.117,79€	38.665,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	18.461,92€	18.461,92€
Σύνολο φόρου για καταβολή	57.579,71€	57.127,46€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	101.123,08€	100.580,52€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	50.561,55€	50.290,27€
Σύνολο φόρου για καταβολή	151.684,63€	150.870,79€
Μείωση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	315,23€	315,23€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	101.916,14€	101.145,65€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	50.958,08€	50.572,83€
Σύνολο φόρου για καταβολή	152.874,22€	151.718,48€
Μείωση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	665,76€	665,76€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	121.455,91€	120.887,66€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	60.727,95€	60.443,83€
Σύνολο φόρου για καταβολή	182.183,86€	181.331,49€
Μείωση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	42,80€	42,80€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	117.214,42€	116.972,79€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	58.607,21€	58.486,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	175.821,63€	175.459,19€
Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	651,38€	651,38€

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.