



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

22-11-2019

Αριθμός απόφασης: **3139**

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/24-06-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στα διόδια (άνευ οδού),, κατά : 1) Της υπ' αριθμ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1999, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και

2) της αριθμ. αριθμ./**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2007, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1999, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1999, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και

2) την αριθμ. αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2007, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1999, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16-05-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/24-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1999 ποσού 32.484,05€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 31.418,57€ ήτοι συνολικό ποσό 63.902,62€.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της από 16-05-2019 έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α. – επανάληψη διαδικασίας, ν. 1642/1986 (Σε συμμόρφωση της υπ' αριθμ./2018 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου (Τμήμα Α' Μονομελές) των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. : α) και β)

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999 κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και η φορολογητέα αξία των εκροών προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 38 του ν. 1642/1986.

2) Με την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2007 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1999 ποσού 13.895,45 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της από 16-05-2019 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017 (πρώην άρθρο 6 Ν. 2523/97), α) και β)

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών στην χρήση 1999, με βάση τη λήψη : α) σαράντα (40) εικονικών φορολογικών στοιχείων,

συνολικής καθαρής αξίας 144.156,71 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 25.953,75 ευρώ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του» ΑΦΜ, β) έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 3.071.433 δρχ. (€ 9.013,74) με ΦΠΑ 552.858 δρχ. και γ) δύο (2) Τ- ΔΑ μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων κάτω των 300.000δρχ. συνολικής αξίας 406.393 δρχ. (€ 1.192,64). εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του » ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Παρά τον νόμο η έκδοση από την φορολογική αρχή των επίμαχων πράξεων, επικαλούμενη “επανάληψη της διαδικασίας έκδοσής τους” μετά την ακύρωση των προηγούμενων όμοιων υπ’ αριθμ./2005 και/2005 Πράξεων προσδιορισμού και επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. με την υπ’ αριθμ./2018 οριστική απόφαση του Α’ Τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου, ως νομικά πλημμελών. Ωστόσο, ούτε ο παλαιός Κώδικας ΦΠΑ (Ν.1642/1986) ούτε και ο νέος (Ν.2859/2000) περιλαμβάνουν διάταξη περί “επανάληψης της διαδικασίας”. Τέτοια διάταξη υπήρχε μόνον στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος – η παραγρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

2) Το δικαίωμα του Δημοσίου να της κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις έχει υποπέσει σε παραγραφή ήδη από 31-12-2005.

3) Αλήθεια και νομιμότητα των ένδικων συναλλαγών.

4) Παρά το νόμο προσαύξηση, κατά ποσοστό τους 8% των εξωλογιστικά προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων εκροών της.

5) Παρά το νόμο εξωλογιστικός προσδιορισμός των μεν ακαθαρίστων εσόδων, των δε φορολογητέων εκροών της.

6) Παρά το νόμο μη υπολογισμός εκπεστέου ΦΠΑ εισροών επί του κόστους της προσαύξησης, κατά 8% των φορολογητέων εκροών της.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ’ αριθμ./2005 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος Φορολογίας Φ.Π.Α. και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην προσφεύγουσα επιχείρηση και συντάχθηκαν οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου.

Με την από 20-12-2005 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ, των ελεγκτών και, εκδόθηκαν:

Η υπ’ αριθμ./2005 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999 έως 31/12/1999, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 11.068.937 δρχ. (€ 32.484,04) πλέον προσαύξησης λόγω ανακρίβειας 33.206.811 δρχ. (€ 97.452,12) , ήτοι συνολικού ποσού 44.275.748 (€129.936,16), και η υπ’ αριθμ./2005 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999 έως 31/12/1999, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 28.409.244 δρχ. (€ 83.372,69).

Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκε από την προσφεύγουσα δικαστική προσφυγή (αριθμ./2006) η οποία έγινε δεκτή από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Κορίνθου Τμήμα Α Μονομελές με την υπ' αριθ./2018 Απόφαση του, και ακυρώθηκαν ως «νομικά πλημμελείς» οι ως άνω αναφερόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΙΑΤΟΥ καθώς υπήρξε η παράλειψη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, προκειμένου να επιβληθεί Φ.Π.Α..

Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, εξέδωσε την υπ' αριθμ./.../...../2019 εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. για επανάληψη διαδικασίας στην ως άνω διαχειριστική περίοδο. Από τον έλεγχο που ακολούθησε εκδόθηκαν στην προσφεύγουσα οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. χρήσης 1999.

Επειδή, με την περιπτ. β' της παράγρ. 3 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ) προβλέπεται ότι:

Σε περίπτωση προσφυγής

.....

3. Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα :

α).....,

β) αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της Διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή

γ).....,

Επειδή, με την παράγρ. 4 του άρθρου 87 του ν. 2362/1995 (ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ) προβλέπεται ότι:

4. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησας από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή εννοία είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία εννοία) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτής σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από την επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποίησας με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως.

.....

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται:

1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Επειδή, με την παρ. 3 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση παραβιάστηκε.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, η υπ' αριθμ./2018 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου κοινοποιήθηκε στην εν λόγω φορολογική αρχή στις 21/09/2018 και οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 24/05/2019 από το Δικαστικό επιμελητή (αριθμ.) στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας στην έδρα της, ήτοι πριν από την παρέλευση ενός (1) έτους από την κοινοποίηση της ως άνω Δικαστικής Απόφασης.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων κατ' επικαλούμενη επανάληψη διαδικασίας και περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να τις εκδώσει στη κρινόμενη χρήση 1999, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ιδίου άρθρου και Π / Διατάγματος ορίζεται ότι :

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

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά 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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 16-05-2019 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. – επανάληψη διαδικασίας βάσει του άρθρου 38 Ν. 1642/1986 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της πρώτης προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις που αναφέρονται: α) στην από 13-09-2006 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, με ελεγχόμενη την επιχείρηση εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «..... του » ΑΦΜ, και β) τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στην από 03-07-2006 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΥΔΑΛΛΟΥ, με ελεγχόμενη επιχείρηση την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «..... του » ΑΦΜ

Συγκεκριμένα :

α) Στην ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, αναφέρονται οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει ότι η επιχείρηση στοιχείων «..... του », κατά το χρόνο έκδοσης των επίμαχων στοιχείων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι η εν λόγω εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε κανενός είδους εμπόρευμα κατά τον χρόνο έκδοσης των επίμαχων στοιχείων

β) Στην ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΥΔΑΛΛΟΥ, αναφέρονται οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «..... του», στην προσφεύγουσα είναι μερικώς εικονικά.

Συγκεκριμένα, οι αναφερόμενες στα επίμαχα στοιχεία ποσότητες παλαιού σιδήρου είναι πολύ μεγαλύτερες από αυτές που είχαν την δυνατότητα να μεταφέρουν, ανά αποστολή, τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται σε αυτά.

Επίσης, στην ως άνω έκθεση ελέγχου, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης εκ μέρους του ελέγχου της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά τις γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. »

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παραγρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α), β),

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, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ), ε)....., στ)....., ζ)....., η)....., θ).

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

5.....,

6.....,

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)....., β)....., γ)....., δ).....,

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού. »

Επειδή, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος έλεγχο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/02 και ΠΟΛ. 1081/05, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω της λήψης από την προσφεύγουσα: α) σαράντα (40) εικονικών φορολογικών στοιχείων , συνολικής καθαρής αξίας 144.156,71 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 25.953,75 ευρώ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του » ΑΦΜ, και β) έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 3.071.433 δρχ. (€ 9.013,74) με ΦΠΑ 552.858 δρχ. και Γ) δύο (2) Τ- ΔΑ μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων κάτω των 300.000δρχ. συνολικής αξίας 406.393 δρχ. (€ 1.192,64). εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του » ΑΦΜ

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περιπτ. γ του Ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16-05-2019 συνταχθείσα έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ – Επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ (σελ. 11) , τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999 ανέρχονται στο ποσό των 112.375.250 δρχ. **(329.787,97 €)**.

Η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο ποσού **154.363,09 €** (144.156,71 +9.013,74 +1.192,64= 154.363,09) αντιστοιχεί σε ποσοστό **46,80 %** επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων (154.363,09 /329.787,97 Χ100).

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **ορθώς** ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999, καθόσον συντρέχουν οι

προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι :

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

.....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 38 του Ν. 1642/1986 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον οικονομικό έφορο που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω οικονομικό έφορο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31.

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 ή περιέρχονται 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 το άρθρο 5§§1 και 2 της ΠΟΛ. 1087/10.06.2005, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1037/01.03.2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών:

«1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ελέγχονται υποχρεωτικά συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος και όλες εν γένει οι λοιπές φορολογίες του επιτηδευματία (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κάθε είδους, χαρτόσημο, κλπ). ...

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες διενεργούνται οι επαληθεύσεις που κατά περίπτωση κρίνονται απαραίτητες και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Επίσης προβλέπεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Συνεπώς, αν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προσδιορισθούν μεγαλύτερα ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών σε σχέση με τα δηλωθέντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του επιτηδευματία στις λοιπές φορολογίες.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμό/...../2019 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 1642/1986) και συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., με ημερομηνία 16-05-2019.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999, προέβη : α) στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθάριστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38§3 του ν.1642/1986 , καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος και β) στη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών των κρινόμενων χρήσεων κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών καθόσον πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή στις παράγρ. 1& 2 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ορίζεται ότι :

1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των

τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις ανωτέρω οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εκθέσεων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** με αριθμό πρωτοκόλλου/24-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 01/01-31/12/1999

Α) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	32.484,05 €
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας	31.418,57 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.902,62 €

Β) Πρόστιμο Φ.Π.Α. (άρθρου 79 του Ν.4472/2017)

Πρόστιμο άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ποσού : **13.895,45 €** (27.790,90 X 50%)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.