



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13.05.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1369

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr,

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ, β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και έδρα, κατά:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, ΦΠΑ 16.677,52 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ 8.338,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 25.016,28 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2017 δεκατεσσάρων (14) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για την αγορά εμπορευμάτων, καθαρής αξίας 69.489,77 ευρώ πλέον ΦΠΑ 16.677,52 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 περ, β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 25.016,28 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 23-28, 30, 34, 36, 37, 53, 58, 54, 62 και 64 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξε το με αριθμό πρωτοκόλλου δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Σερρών και η με στοιχεία Α.Β.Κ. έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Σερρών σε βάρος της επιχείρησης, η οποία συντάχθηκε κατόπιν των υπ' αριθ. εγγράφων της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας, από το περιεχόμενο των οποίων έγινε γνωστό ότι η προσφεύγουσα, η κύρια δραστηριότητα της οποίας αφορά σε χονδρικό εμπόριο υλικών καθαρισμού, για το έτος 2017 ήταν λήπτης εικονικών - στο σύνολό τους - φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την εταιρεία

Εν συνεχεία δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί βιβλία απλογραφικά (Β' κατηγορίας). Η επιχείρηση εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Κατόπιν της έκδοσης της ανωτέρω εντολής το αρμόδιο τμήμα ελέγχου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. γνωστοποίηση για τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού και την υπ' αριθ. πρόσκληση για προσκόμιση των κάτωθι: α) αντίγραφα όλων των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων που αφορούν στις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία κατά το έτος 2017, αντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω παραστατικών, τον τρόπο διακίνησης

των αναγραφόμενων αγαθών, καθώς και κάθε είδους συμφωνητικού που είχε συναφθεί κατά το ελεγχόμενο έτος με τη συγκεκριμένη επιχείρηση, γ) αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που τηρήθηκαν κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, δ) υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου που να αναφέρει ότι τα προσκομιζόμενα αντίγραφα είναι ακριβή αντίγραφα των πραγματικών που φυλάσσονται στην επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας εμπρόθεσμα τα κάτωθι:

α) Αντίγραφα των ΤΔΑ και των πιστωτικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 69.489,77 ευρώ πλέον ΦΠΑ 16.677,52 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 86.167,29 ευρώ.

β) Αντίγραφο δελτίου αποστολής της επιχείρησης κατ' εντολή του αποθέτη προς τον παραλήπτη και εντολή φορτώσεως της επιχείρησης, προς το γραφείο μεταφορών για αποστολή και μεταφορά των προϊόντων του τιμολογίου

γ) Αντίγραφα πέντε αποδεικτικών μεταφοράς πίστωσης από λογαριασμό της τράπεζας της προσφεύγουσας (IBAN) και ενός αποδεικτικού μεταφοράς ποσού από λογαριασμό της τράπεζας της προσφεύγουσας (IBAN) συνολικής αξίας 69.923,98 ευρώ.

δ) Αντίγραφο του βιβλίου εσόδων-εξόδων του φορολογικού έτους 2017.

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ν. 4987/2022 το οποίο κοινοποίησε στις, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ.

Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές για τους κάτωθι λόγους:

α) Στις συμβάσεις για τη μεταφορά εμπορευμάτων και ιδιαίτερα κατά τις διεθνείς μεταφορές με τη σύμβαση CMR ο λήπτης των εμπορευμάτων διαθέτει αντίγραφο της σύμβασης (μπλε αντίγραφο), όπως και ο αποστολέας των εμπορευμάτων και ο μεταφορέας, ανεξαρτήτως ποιόν βαρύνει το κόστος της μεταφοράς.

β) Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν είχε στην κατοχή της έγγραφα μεταφοράς των εμπορευμάτων καταδεικνύει ότι ήταν σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής.

γ) Σε κάθε περίπτωση, με την ΠΟΛ 1071/2015 έγινε δεκτή η με αριθμό 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. στην οποία αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής «Γ.Κατά πάγια νομολογία, δε νοείται κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012)», θα έπρεπε δηλαδή η προσφεύγουσα να αποδείξει ότι παρέλαβε τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια και γι' αυτό δεν αρκεί η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης ή η εξόφλησή τους μέσω τραπέζης.

Η προαναφερόμενη πράξη εδραζόταν στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017, όπως τούτο προέκυψε από την από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2017, δεκατέσσερα (14) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 69.489,77 ευρώ πλέον ΦΠΑ 16.677,52 ευρώ από την επιχείρηση με την επωνυμία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προκειμένου να αυξήσει εικονικά τις δαπάνες της

και να επέλθει συνακόλουθη μείωση των φορολογητέων της κερδών και άρα της φορολογικής επιβάρυνσης κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 και του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & των άρθρων 30 & 32 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και επομένως το ποσό των 16.677,52 ευρώ δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως εκπιπτόμενος φόρος εισροών και καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Στη φορολογία ΦΠΑ, αποτέλεσμα της καταχώρησης των παραπάνω εξόδων ως εκπεστέων ήταν η υποβολή από την προσφεύγουσα ανακριβούς δήλωσης φορολογίας ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η υπ' αριθ. προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμος ο ένδικος καταλογισμός καθώς οι επίμαχες συναλλαγές αφενός ήταν αληθείς και πραγματικές, αφετέρου η προσφεύγουσα υπήρξε καλής πίστης λήπτρια των τιμολογίων

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Η επίδοση της προσαλλόμενης πράξης έλαβε χώρα την, ημερομηνία κατά την οποία το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει σε παραγραφή καθώς η κοινοποίηση της πράξης έπρεπε να τελεστεί έως την

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Έχει διενεργηθεί μερικός έλεγχος για το φορολογικό έτος 2017 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ ΠΕΡΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΟ Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, από το σύστημα καταχώρησης αρμοδιότητας ελέγχου των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ στο οποίο εμφανίζεται η αρμόδια για έλεγχο υπηρεσία βάσει των κριτηρίων της υπ' αριθ.πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι η αρμοδιότητα ελέγχου στο κρινόμενο έτος στις φορολογίες εισοδήματος & ΦΠΑ ανήκει στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Συνεπώς ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «[...] Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 ΚΦΔ)»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη τους έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και την **ακύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.