



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/10/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2876

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 20/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της σε εκκαθάριση τελούσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στον, οδός, κατά των: α) υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008 και β) υπ' αριθ. /2019 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής

περιόδου 01.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008 και β) υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/27-09-2019 Υπόμνημα.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της σε εκκαθάριση τελούσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 25.182,14€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 24.356,17€, ήτοι συνολικό ποσό 49.538,31€.

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 229,85€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 222,32€, ήτοι συνολικό ποσό 452,17€.

Δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας στην προσφεύγουσα επιχείρηση για την περίοδο 01/01/2007 έως και 31/12/2008.

Ειδικότερα, συνεπεία της υπ' αριθ./2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 10^ο Τριμελές), ακυρώθηκαν μεταξύ άλλων οι εκδοθείσες σε βάρος της προσφεύγουσας υπ' αριθ./2015 και/2015 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ των χρήσεων 2007 και 2008 αντίστοιχα, διότι η φορολογική αρχή έχοντας μεταφέρει τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί στη φορολογία εισοδήματος, δεν είχε προβεί σε αυτοτελή και ιδιαίτερο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, μετά την έκδοση της ως άνω εντολής, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ, στον διαχειριστή της προσφεύγουσας, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά βιβλία που τηρήθηκαν χρήσεις και τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν και λήφθηκαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, χωρίς ωστόσο η προσφεύγουσα να ανταποκριθεί και να προσκομίσει τα ζητηθέντα.

Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 19/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, από των έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε, ως προς το έτος 2007, ότι η προσφεύγουσα εμφανίζεται να έχει δηλωμένες άνω των 300€ ανά συναλλαγή από τρίτους χονδρικές πωλήσεις αξίας τουλάχιστον 714.170,61€ και αγορές (άνω των 300€ ανά συναλλαγή) αξίας τουλάχιστον 4.681.713,28€. Περαιτέρω, με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων για την εν λόγω χρήση 2007 έχει πραγματοποιήσει αγορές ύψους τουλάχιστον 4.681.713,28€. Ωστόσο, ο έλεγχος επισημαίνει ότι από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έτους 2007 οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας ανέρχονταν μόνο σε 2.813,65€.

Περαιτέρω, ως προς τη χρήση 2008 ο έλεγχος, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων διαπίστωσε ότι εμφανίζεται να έχει πωλήσεις αξίας 1.163,22€ και καμία αγορά, ενώ από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2008 δεν προκύπτουν φορολογητέες εκροές.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η προσφεύγουσα:

- α) δεν επέδειξε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2007 και 2008 ως όφειλε
- β) δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2008 και 2009
- γ) υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2007 και 2008 με ανακριβές περιεχόμενο αποκρύπτοντας τα έσοδά της και

δ) απέκρυψε φορολογητέα έσοδα μεγάλου ύψους, όπως προέκυψε από τον διασταυρωτικό έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων που υπεβλήθησαν από τρίτες επιχειρήσεις σε συνδυασμό με τις δηλώσεις που υπέβαλλε, έκρινε ότι οι ως άνω παραλείψεις και παρατυπίες είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, έκρινε τα βιβλία για τις ελεγχόμενες χρήσεις ως ανακριβή και προσδιόρισε με εξωλογιστικό τρόπο τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Ειδικότερα, από τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε δηλωθεί από τρίτες επιχειρήσεις ότι πραγματοποιήσει για τη χρήση 2007 αγορές αξίας

τουλάχιστον 4.681.713,28€, εκ των οποίων για αγορά τηλεκαρτών ύψους 1.859.946,59€ από την εταιρεία, 1.412.730,60€ από την εταιρεία, 1.302.367,68€ από την εταιρεία, 9.292,80€ από την εταιρεία και 1.267,50€ από την εταιρεία Από την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2007 προέκυψαν φορολογητέες εκροές ύψους 2.813,65€.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα έλαβε υπ' όψιν τους συντελεστές μικτού κέρδους των δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας κάνοντας αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις.

Αντίστοιχα, ως προς τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε πραγματοποιήσει πωλήσεις ύψους 1.163,22€ και καθόλου αγορές, με αποτέλεσμα να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω χρήσης ομοίως με εξωλογιστικό τρόπο.

Τέλος, αφού ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα - εκροές των ελεγχόμενων δύο χρήσεων και αφού έλαβε υπ' όψιν τις αγορές και τις δαπάνες - εισροές, όπως αυτές προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, προχώρησε στον προσδιορισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ ανά φορολογική περίοδο συντάσσοντας το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποίησε την 26/03/2019 στον διαχειριστή της προσφεύγουσα μαζί με τις υπ' αριθ. και/2019 Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, το με αρ./2019 Υπόμνημα έγγραφων απόψεων, το οποίο ωστόσο απέρριψε ο έλεγχος, προχωρώντας στην σύνταξη της οικείας έκθεσης και στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Ένσταση παραγραφής. Ο χρόνος παραγραφής για την διαχειριστική περίοδο (α) από 1.1.2007 έως 31.12.2007 που άρχισε τις 31.12.2008, συμπληρώθηκε μετά την πάροδο πενταετίας στις 31.12.2013 και (β) από 1.1.2008 έως 31.12.2008 που άρχισε στις 31.12.2009 συμπληρώθηκε μετά την πάροδο πενταετίας στις 31.12.2014. Δεδομένου ότι οι υπ' αριθμ./2015 και/2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιουπόλεως που αφορούσαν την διαχειριστική χρήση 2008 και 2007 αντίστοιχα κοινοποιήθηκαν στις 23.12.2015 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και προστίμων έχει υποπέσει σε

παραγραφή.

- Εξωλογιστικός προσδιορισμός. Χωρίς κανένα στοιχείο, ο έλεγχος θεώρησε ότι οι αγορές από τις δύο ανωτέρω επιχειρήσεις “.....” και “.....” αφορούν ζαχαρώδη προϊόντα αντί τηλεκαρτών που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω εκδόσεως πλημμελώς αιτιολογημένου Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και, εν συνεχεία, πλημμελώς αιτιολογημένης εκθέσεως ελέγχου.
- Παράνομη επανάληψη διαδικασίας ελέγχου.
- Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής, που αφορά τη χρήση 2007, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων ως προς τη χρήση αυτή έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Πωλήσεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον πρώτο προβαλλόμενο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγο, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 και 2008, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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...»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, παραγράφεται αρχικώς στην πενταετία ήτοι την 31/12/2013 η χρήση 2007 και την 31/12/2014 η χρήση 2008. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα ελεγχόμενα έτη. Ως εκ τούτου, εμπίπτει στις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2018 η χρήση 2007 και την 31/12/2019 η χρήση 2008.

Επειδή εν προκειμένω, από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης εκδόθηκε η με αριθ./2015 εντολή φορολογικού ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα ως προς την φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε καταλογίστηκαν παραβάσεις ΚΒΣ για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004 και 2015, Πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα έτη 2000 έως και 2007 και Πράξεις Προσδιορισμού ΦΠΑ για τις χρήσεις 2000, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008.

Επειδή κατά των ως άνω πράξεων, η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε την με αρ. πρωτ./20-01-2016 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1848/19-05-2016 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε μερικώς αποδεκτή η προαναφερθείσα ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή στη συνέχεια, η προσφεύγουσα, κατά της ως άνω απόφασης, άσκησε την με αριθμό κατάθεσης ΠΡ/2016 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 10^ο Τριμελές) με την με αριθμό/2018 απόφασή του,

μεταξύ άλλων, ακυρώνει: «1) την υπ' αριθ. 1848/19-05-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το σκέλος αυτής με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./20-1-2016 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, που εκδόθηκαν σε βάρος της, ήτοι των: α) υπ' αριθμ./2015, β) υπ' αριθμ./2015, γ) υπ' αριθμ./2015, δ) υπ' αριθμ./2015, και ε) υπ' αριθμ./2015 και 2) τις προαναφερόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.» Ειδικότερα, σύμφωνα με το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης, οι ως άνω πράξεις ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς καθόσον: «...στην συγκεκριμένη υπόθεση απλώς μεταφέρθηκαν στην έκθεση ελέγχου του ΦΠΑ τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί στη φορολογία εισοδήματος, χωρίς να προβεί η αρμόδια ελέγκτρια σε αυτοτελή και ιδιαίτερο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και με την παράθεση των στοιχείων, στα οποία στήριξε τον προσδιορισμό των εν λόγω εσόδων...»

Επειδή, προκειμένου να θεραπεύσει την ως άνω νομική πλημμέλεια, η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, εξέδωσε την υπ' αριθ./2019 εντολή κατ' επανάληψη διαδικασίας ελέγχου ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007-31/12/2007 και 01/01/2008-31/12/2008, δυνάμει της οποίας συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 19/04/2019 Έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./2019 και/2019 προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, παραγράφεται αρχικώς στην πενταετία ήτοι την 31/12/2013 η χρήση 2007 και την 31/12/2014 η χρήση 2008. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποβάλλει τις μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις, χωρίς ωστόσο να υποβάλλει τις αντίστοιχες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα ελεγχόμενα έτη. Ως εκ τούτου, εμπίπτει στις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας, ήτοι, την 31/12/2018 η χρήση 2007 και την 31/12/2019 η χρήση 2008. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης των υπ' αριθ./2015 και/2015 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης για τα έτη 2007 και 2008, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, δεν είχε, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 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 έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή επιπροσθέτως στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.» (ΦΕΚ Α' 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή επιπλέον με την απόφαση 5014/1995 ΣτΕ κρίθηκε ότι: «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης. Εξάλλου η διάταξη του άρθρου 119§1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Π.Δ. 331/1985 Α. 116), σε περίπτωση ακυρώσεως για τυπικούς λόγους φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα, παραλλήλως προς την άσκηση ένδικου μέσου κατά της απόφασης αυτής, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου, συμμορφούμενη προς την ακυρωτική απόφαση και προλαμβάνοντας έτσι την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής του σχετικού δικαιώματός της κατά τη διάρκεια της επιδικίας (πρβλ Σ.τ.Ε. 4381/1990, 4327/1983 κ.α.)»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, δυνάμει της υπ' αρ./2018 απόφασης του 10^{ου} Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ακυρώθηκαν οι υπ' αρ./2015 και/2015 πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης για λόγους νομικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα διότι δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης στην φορολογία ΦΠΑ. Η εν λόγω απόφαση, σύμφωνα με τις έγγραφες απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κοινοποιήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή την 07/11/2018. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, συμμορφούμενη πλήρως στην ως άνω απόφαση, εξέδωσε την υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου κατ' επανάληψη διαδικασίας και στη συνέχεια εξέδωσε και κοινοποίησε, εντός του οριζόμενου από το άρθρο 84§6 του ν. 2238/1994 διαστήματος, ήτοι, πριν την παρέλευση ενός έτους, τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, αφού πρώτα προσδιόρισε αυτοτελώς στην οικεία έκθεση ελέγχου τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, θεραπεύοντας την αρχικώς διαπιστωθείσα πλημμέλεια. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αναιτιολόγητα και χωρίς κανένα στοιχείο, θεώρησε ότι οι αγορές που πραγματοποίησε κατά τη χρήση 2007 από τις δύο επιχειρήσεις “.....” και “.....” αφορούν «ζαχαρώδη προϊόντα» αντί τηλεκαρτών που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Επειδή, ως προς το έτος 2007, με βάση τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 19/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, από των έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα εμφανίζεται να έχει δηλωμένες άνω των 300€ ανά συναλλαγή από τρίτους χονδρικές πωλήσεις αξίας τουλάχιστον 714.170,61€ και αγορές (άνω των 300€ ανά συναλλαγή) αξίας τουλάχιστον 4.681.713,28€. Περαιτέρω, με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων για την εν λόγω χρήση 2007 έχει πραγματοποιήσει αγορές ύψους τουλάχιστον 4.681.713,28€, οι οποίες απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΡΟΪΟΝ	ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΠΑ	ΜΕ ΦΠΑ
.....	ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ	1.412.730,60	
.....	ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ	9.292,80	
.....	ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ	1.859.946,59	
.....	ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ	1.302.367,68	
.....	ΤΗΛΕΚΑΡΤΕΣ	1.267,50	
.....	ΖΑΧΑΡΩΔΗ ΠΡΟΪΟΝΤΑ		62.908,11

.....	ΖΑΧΑΡΩΔΗ ΠΡΟΪΟΝΤΑ		33.200,00
ΣΥΝΟΛΑ			4.585.605,17	96.108,11

Ωστόσο, ο έλεγχος επισημαίνει ότι από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έτους 2007 οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας ανέρχονταν μόνο σε 2.813,65€.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα έλαβε υπ' όψιν τους συντελεστές μικτού κέρδους των δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας κάνοντας αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις ως ακολούθως:

Μετατροπή των αγορών σε πωλήσεις

Κ.Α.Δ.	Αγορές	Συντελεστές	Ακαθάριστα Έσοδα
5323	96.108,11	13/10	124.940,54
9240	4.585.605,17	3/2	6.878.407,76
ΣΥΝΟΛΟ	4.681.713,28		7.003.348,30

Κωδικός επαγ/τος & Μ.Σ.Κ.Κ.	Ακαθάρ. έσοδα ανά κωδικό επαγγ. βάσει βιβλίων ή δήλωσης	Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης βάσει ελέγχου	Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων κατά 8%	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου ανά κωδικό επαγγέλματος ή δραστηριότητας
5323: 10%	0,00	124.940,54	9.995,24	134.935,78
9240: 2%	0,00	6.878.407,76	550.272,62	7.428.680,38
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	7.003.348,30	560.267,86	7.563.616,16

Αντίστοιχα, ως προς το έτος 2008, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα είχε πραγματοποιήσει πωλήσεις ύψους 1.163,22€ και καθόλου αγορές. Ακολούθως, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω χρήσης εξωλογιστικά με τον τρόπο που απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Κωδικός επαγ/τος & Μ.Σ.Κ.Κ.	Ακαθάρ. έσοδα ανά κωδικό επαγγ. βάσει βιβλίων ή δήλωσης	Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης βάσει ελέγχου	Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων κατά 4%	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου ανά κωδικό επαγγέλματος ή δραστηριότητας
5323α: 5%	0,00	1.163,22	46,53	1.209,75

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση με την παρούσα προσφυγή ισχυρίζεται ότι από τις επιχειρήσεις «.....» και «.....» αγόρασε τηλεκάρτες και όχι ζαχαρώδη προϊόντα. Προς απόδειξη δε του ισχυρισμού της προσκομίζει στην υπηρεσία μας την από 5.4.2019 υπεύθυνη δήλωση του κ., με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής αυτού, από το περιεχόμενο της οποίας προκύπτει ότι η εταιρεία

πούλησε στην προσφεύγουσα τηλεκάρτες που από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 3859/2000 και 3091/2002 προκύπτει ότι δεν βαρύνεται η πώλησή τους με ΦΠΑ.

Επίσης όσον αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, επισημαίνει ότι πτώχευσε η μητρική της εταιρεία «.....». Ωστόσο, σημειώνει ότι οι εν λόγω εταιρείες δεν είχαν ως επιχειρηματικό αντικείμενο να διακινούν ζαχαρώδη και ήταν εταιρείες αμιγώς εμπορίας ηλεκτρονικών ειδών, χωρίς να διαθέτουν ούτε και σχετικό ΚΑΔ, και το μόνο που αγόρασε από εκείνες η προσφεύγουσα ήταν τηλεκάρτες.

Επειδή η υπηρεσία μας, προκειμένου να εξετάσει και να αξιολογήσει τους προβαλλόμενους με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς, διερεύνησε τη δραστηριότητα των δύο αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων και διαπίστωσε ότι καμία εκ των δύο δεν δραστηριοποιείται στην εμπορία «ζαχαρωδών προϊόντων». Ειδικότερα, από τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του συστήματος Taxis διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ είχε δηλώσει στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και ασκούσε κατά την επίμαχη χρήση 2007 τις δραστηριότητες που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΚΩΔ. ΔΡΑΣΤ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ
72263	30021000 ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΗΧΑΝΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥΣ
72838	45211000 ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ)
76056	51641200 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ
76080	51650000 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ, ΤΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΛΟΗΓΗΣΗ
77310	52481300 ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ
78224	72501200 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ

Αντίστοιχα η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, προκύπτει ότι είχε δηλώσει στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και ασκούσε κατά την κρινόμενη χρήση 2007 τις ακόλουθες δραστηριότητες:

ΚΩΔ. ΔΡΑΣΤ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ
75105	51432205 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΑΓΝΗΤΙΚΩΝ ΤΑΙΝΙΩΝ ΜΕ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΗΧΟ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΑ
75106	51432206 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΟΥΣΙΚΩΝ ΔΙΣΚΩΝ, ΔΙΣΚΩΝ ΠΥΚΝΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ (c.d.) ΚΑΙ ΚΑΣΕΤΩΝ
75279	51472100 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΦΗΜΕΡΙΔΩΝ
76062	51641206 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΜΗΧΑΝΩΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΟΝΤΑΙ ΥΠΟ ΜΟΡΦΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
76064	51641208 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ
76172	51651500 ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ

	ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΥΛΙΚΩΝ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ)
77351	52481500 ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Επειδή όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυαν κατά τις κρινόμενες χρήσεις 2007 και 2008, στις υποβαλλόμενες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών καταχωρούνται τα εξής στοιχεία: *«το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.»*

Επειδή τόσο από τις ανωτέρω διατάξεις, όσο και από την αντιπαραβολή υποβληθεισών καταστάσεων τρίτων στην οποία προέβη η υπηρεσία μας μέσω του συστήματος Taxis, προκύπτει ότι δεν υφίσταται πεδίο στο οποίο δύναται να αναγραφεί το είδος των πωληθέντων ειδών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον φορολογούμενο. Συνεπώς, εφόσον το είδος των προϊόντων που αγόρασε η προσφεύγουσα από τις εταιρείες και δεν αποτελεί στοιχείο το οποίο συμπεριλαμβάνεται στις καταστάσεις που υποβλήθηκαν, καθίσταται σαφές ότι η φορολογική αρχή δεν θα μπορούσε να προσδιορίσει το πωληθέν κατά περίπτωση είδος μέσω των εν λόγω καταστάσεων του άρθρου 20 ΚΒΣ.

Επειδή η υπηρεσία μας, έκρινε ότι για την ολοκλήρωση της εξέτασης της προσφυγής αυτής απαιτούνται επιπλέον στοιχεία ως προς την επαλήθευση των σχετικών ισχυρισμών της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής και για τον λόγο αυτό απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 έγγραφο με το οποίο ζητήθηκαν πρόσθετες πληροφορίες. Συγκεκριμένα, με το εν λόγω έγγραφο ζητήθηκε να γίνουν γνωστά στην υπηρεσία μας τα στοιχεία που η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης είχε στην διάθεσή της, βάσει των οποίων προέκυψε ότι οι επίμαχες αγορές από τις ανωτέρω δύο εταιρείες πράγματι αφορούν σε «Ζαχαρώδη προϊόντα», καθόσον τόσο από τα στοιχεία του φακέλου όσο και από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προέκυπτε ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίστηκε και επαληθεύτηκε το είδος των πωληθέντων ειδών.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, απάντησε στο προαναφερθέν αίτημα, αποστέλλοντας το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφό της (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019), δυνάμει του οποίου γνωστοποίησε στην υπηρεσία μας τα ακόλουθα: *«...Η υπόθεση αφορά επανάληψη διαδικασίας για διόρθωση τυπικής πλημμέλειας. Η Υπηρεσία μας, με ευθύνη του φορολογούμενου, δεν κατέστη δυνατό να διαπιστώσει το είδος των αγορών & των πωλήσεών του, λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και των στοιχείων του στον έλεγχο. Αυτός είναι και ο λόγος που κατέστη επιβεβλημένος ο*

εξωλογιστικός προσδιορισμός. Επί εξωλογιστικού προσδιορισμού λαμβάνονται υπ' όψη (όπως εν προκειμένω συνέβη), οι αγορές, το είδος των δραστηριοτήτων, ο κύκλος εργασιών ομοειδών επιχειρήσεων κ.λπ. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο ότι οι αγορές από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ αφορούν αγορές τηλεκαρτών ή άλλες απαλλασσόμενες του ΦΠΑ (κατά την πώληση) πράξεις. Το ύψος των πωλήσεων προσδιορίστηκε κατά τον τρόπο που περιγράφεται στην Έκθεση ελέγχου, με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις. Ακόμη, λεκτέο είναι ότι ο ΚΑΔ 2358 (Έμπορος αναλώσιμων ειδών Η/Υ κ.λπ.) στον οποίο παραπέμπουν οι συγκεκριμένες αγορές, είναι 13% επί των πωλήσεων, ενώ ο αντίστοιχος συντελεστής που χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο για τα ζαχαρώδη (ΚΑΔ 5323) είναι 10% ο οποίος οδηγεί σε μικρότερο συντελεστή μικτού κέρδους για την ελεγχόμενη επιχείρηση, όπερ σημαίνει ότι ουδεμία βλάβη αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα λόγω της τυπικής αυτής πλημμέλειας η οποία δεν μπορεί να διορθωθεί παρά μόνο με ακύρωση της πράξης, ενώ σε κάθε περίπτωση η διόρθωση της τυπικής πλημμέλειας (της πράξης) ακόμη και αν γινόταν από την Υπηρεσία σας θα απέβαινε σε τροποποίηση της πράξης επί τα χείρω, πράγμα το οποίο δεν είναι δυνατόν.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε στην υπηρεσία μας τα ακόλουθα στοιχεία:

α) την από 5.4.2019 υπεύθυνη δήλωση του κ. του, η οποία φέρει θεώρηση του γνησίου της υπογραφής του από το ΚΕΠ 0371 Δήμου Βάρης-Βούλας-Βουλιαγμένης την 09/04/2019, σύμφωνα με την οποία δηλώνει: «Ήμουν διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και οι πωλήσεις που έγιναν από την εταιρεία μου προς την εταιρεία με ΑΦΜ για την χρήση 01/01/2007-31/12/2007 συνολικού ποσού 33.200,00€ αφορούν ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ πωλήσεις ΤΗΛΕΚΑΡΤΩΝ. Είναι το μόνο προϊόν που αγόρασε από εμάς η εταιρεία»

β) Ακριβές αντίγραφο Καρτέλας Πελάτη (99.173.0088) της εταιρείας για τη χρήση 2007

γ) Ακριβή αντίγραφα θεωρημένων ημερολογίων της εταιρείας για τις ημερομηνίες 04/01/2007, 19/01/2007, 31/01/2007, 31/01/2007, 07/02/2007, 16/02/2007, 28/02/2007, 08/03/2007, 15/03/2007, 30/03/2007, 04/04/2007, 25/04/2007, 09/05/2007, 18/05/2007, 06/06/2007 και 14/06/2007.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ως προς τα ανωτέρω προσκομισθέντα, επισημαίνει το έγγραφο απόψεών της επί της ενδικοφανούς προσφυγής ότι: «Η προσφεύγουσα προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή της, εκτύπωση καρτέλας και των θεωρημένων ημερολογίων του προμηθευτή της από την οποία όπως ισχυρίζεται προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες

πωλήσεις της ήταν απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α., χωρίς ωστόσο να προσκομίσει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία από τα οποία θα προέκυπταν οι υπό κρίση αγορές και κατ' επέκταση ότι οι πωλήσεις απαλλάσσονταν του φόρου. Επιπλέον, το στοιχείο αυτό δεν ήταν εις γνώσιν της Υπηρεσίας μας κατά την έκδοση των υπ' αριθ./2019 &/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και τίθεται στην εκτίμηση της Υπηρεσίας σας.»

Επειδή από την αντιπαραβολή και εξέταση των προσκομισθέντων και συγκεκριμένα από την καρτέλα πελάτη της προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ως πελάτης της πραγματοποίησε εντός της χρήσης 2007, αγορές συνολικής αξίας 62.920,11€. Περαιτέρω, από τα θεωρημένα ημερολόγια της ίδιας περιόδου, απεικονίζονται αναλυτικά οι συναλλαγές ανά ημερομηνία, τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν καθώς και ο τρόπος πληρωμής αυτών. Επιπλέον, από την περιγραφή των συναλλαγών στα εν λόγω ημερολόγια διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα αγόρασε χονδρικός κατά το έτος 2007 από την προαναφερόμενη εταιρεία, προϊόντα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ συνολικής αξίας 62.908,11 €, ενώ είχε και μία επιπλέον συναλλαγή ύψους 10,08€ υπαγόμενη σε ΦΠΑ 19%.

Επειδή οι διαπιστωθείσες, μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών, συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με την εταιρεία ταυτίζονται απόλυτα σε ποσό με τις συναλλαγές που απεικονίζονται στην καρτέλα και τα ημερολόγια της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας.

Επειδή αφενός η προσφεύγουσα επιχείρησε να αποδείξει τον ισχυρισμό της ότι οι αγορές που πραγματοποίησε από τις εταιρείες και είναι απαλλασσόμενες του ΦΠΑ προσκομίζοντας τα ανωτέρω στοιχεία, ενώ αφετέρου ο έλεγχος δημιούργησε αμφιβολίες για την ορθότητα του πορίσματος του καθόσον δεν διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις και δεν θεμελίωσε την κρίση του σε αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή ειδικότερα, η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων της προσφεύγουσας ήταν ορθή καθόσον εκείνη δεν προσκόμισε, ως όφειλε, στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ωστόσο, ο χαρακτηρισμός των επίμαχων αγορών από τις επιχειρήσεις και ως υπαγόμενων σε ΦΠΑ, ερειδόμενος αποκλειστικά στα ελλιπή δεδομένα που άντλησε ο έλεγχος από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, ήταν σε κάθε περίπτωση αυθαίρετος. Κατά συνέπεια, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών που στηρίχθηκε στα αποτελέσματα αυτά καθίσταται εξ αυτού του λόγου αστήρικτος και παντελώς ανατιολόγητος.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. 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 εμπειριστατωμένα 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 από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή στην παρ. 2 ζ' του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (Έκθεση Ελέγχου) ορίζεται ότι: «στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η

καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: *«..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»*

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδελεχής έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη με αδιάσειστα στοιχεία της διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ή πλημμέλειας, προκειμένου να καταλογισθεί ο αναλογών φόρος, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση να παρέχει επί της οικείας έκθεσης σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 19/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων δεν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθόσον αφενός η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων 2007 και 2008 και αφετέρου δεν προέβη σε διασταυρωτικό έλεγχο των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών, ούτε σε οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση προκειμένου να επιβεβαιώσει το περιεχόμενο των τιμολογίων που συμπεριελήφθησαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 από τις εν λόγω εταιρείες και αφορούσαν συναλλαγές με την προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ως όφειλε, πριν τον καταλογισμό, ότι το σύνολο ή έστω μέρος των επίμαχων συναλλαγών ήταν απαλλασσόμενες ή υπαγόμενες σε ΦΠΑ.

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων η από 19/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καθίσταται αόριστη δεδομένου ότι δεν περιέχει τα συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκειμένου να

προσδιορίσει αρχικώς τις εκροές που υπάγονται σε ΦΠΑ και στη συνέχεια τον οφειλόμενο φόρο, καθόσον όπως προαναφέρθηκε, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν βασίστηκε σε πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 19/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση, ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στην προσφεύγουσα. Κατά συνέπεια είναι παντελώς αναιτιολόγητη και στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση του πορίσματός της, με βάση το οποίο προχώρησε στον κρινόμενο καταλογισμό με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, καθιστώντας τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες.

Επειδή γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 20/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της σε εκκαθάριση τελούσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση λόγω έλλειψης αιτιολόγησης, των: α) υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2008-31.12.2008 και β) υπ' αριθ. /2019 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας- καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Α. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	25.182,14	0,00
Πρόσθετος Φόρος	24.356,17	0,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	49.538,31	0,00

B. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	229,85	0,00
Πρόσθετος Φόρος	222,32	0,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	452,17	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.