



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 21.9.18
Αριθμός απόφασης: 4143

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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.)»

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23.4.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, κατά

- της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 4.4.97-31.12.98,
- της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 4.4.97-31.12.98,
- της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2000,
- της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 4.4.97-31.12.98,
- της με αριθμό/18 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ν.4174/2013, χρήσης 2000,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 14.3.18 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23.4.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', 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 τις αρ., &/18 προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 4.4.97-31.12.98 και ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 4.4.97-31.12.98 και χρήσης 2000, αντίστοιχα.

Με την αρ./18 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 4.4.97-31.12.98, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 263.734,37 € (= 50% X 527.468,75 €) σύμφωνα με το άρθρο 55§2δ' του ν. 4174/2013.

Με την αρ./18 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2000, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 20.554,07 € (= 50% X 41.108,14 €) σύμφωνα με το άρθρο 55§2δ' του ν. 4174/2013.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των υπ' αριθμ./2017,/2017,/2017 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και των αρ./2016 και/2016 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με τις οποίες ακυρώθηκαν οι υπ' αριθμ. α)/2005 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 4/4/1997-31/12/1998, β)/2005 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 4/4/1997-31/12/1998, γ)/2005 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 2000, δ)/2005 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσεως 4/4/1997-31/12/1998, ε)/2005 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσεως 2000 του Προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ- Αθηνών για τυπικούς λόγους, και συγκεκριμένα λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Σύμφωνα με τις από 14.3.18 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, όσο και με τις από 20.12.05 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ (που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ) η προσφεύγουσα εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, νομίμως συσταθείσα, έκανε έναρξη εργασιών στις 4.4.1997 με έδρα την Αθήνα και παύση εργασιών στις 17.9.2010, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ακατέργαστου χρυσού και συγκεκριμένα την εισαγωγή, εξαγωγή, διακίνηση, αντιπροσωπεία και πώληση χρυσού, πολυτίμων λίθων και μετάλλων, κοσμημάτων και συναφών ειδών., και βιβλία Γ' κατηγορίας. Με τη με αριθμ./2005 εντολή τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ Αθηνών διενεργήθηκε έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι συναλλαγές της επιχείρησης με τον ΑΦΜ ετών 1997 και 1998 είναι εικονικές ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου, όπως και οι συναλλαγές με τον ΑΦΜ ετών 1998 και 2000, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 18 ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ. Δυνάμει της/2013 εντολής ελέγχου συντάχθηκε η από 07-02-2014 έκθεση ελέγχου, δυνάμει της με αριθμ/2005 εντολής ελέγχου του ΠΕΚ Αθηνών, σύμφωνα με την οποία:

Στη διαχειριστική περίοδο 4/4/1997-31/12/1998, η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 89 Τιμολόγια Πώλησης- Δελτία Αποστολής από τον καθαρής αξίας 352.410.750 δρχ. πλέον ΦΠΑ 63.433.935 δρχ., ήτοι συνολικής

αξίας 415.844.685 δρχ., τα οποία είναι εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 139 Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής από τον καθαρής αξίας 590.959.500 δρχ. πλέον ΦΠΑ 106.372.710 δρχ., ήτοι συνολικής αξίας 697.332.210 δρχ. τα οποία είναι εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/1992 του ΚΒΣ. Τέλος, η προσφεύγουσα εταιρία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 15 Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής από τον, καθαρής αξίας 55.158.500 δρχ. πλέον ΦΠΑ 9.928.530 δρχ., ήτοι συνολικής αξίας 65.087.030 δρχ. τα οποία είναι εικονικά κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/1992 του ΚΒΣ.

Στη χρήση 2000, η προσφεύγουσα εταιρία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 18 Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής από τον καθαρής αξίας 77.820.00 δρχ. πλέον ΦΠΑ 14.007.600 δρχ., ήτοι συνολικής αξίας 91.827.600 δρχ. τα οποία είναι εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 και 9 του ΠΔ 186/1992 του ΚΒΣ.

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο των αντισυμβαλλομένων. Οι επιχειρήσεις του και του , προμηθευτές της προσφεύγουσας, είναι εξαφανισμένες. Και οι δύο επιχειρήσεις αμέσως μετά την έναρξή τους εμφανίζονται να έχουν συχνές και μεγάλου όγκου και αξίας συναλλαγές με την προσφεύγουσα, ενώ από έρευνα που έγινε μέσω VIES διαπιστώθηκε ότι δεν εμφανίζουν ανάλογες αγορές προϊόντων. Όσον αφορά την επιχείρηση του ο τόσος μεγάλος όγκος και αξίας συναλλαγών της προσφεύγουσας, η οποία μόλις είχε αρχίσει να δραστηριοποιείται στο χώρο των πολύτιμων μετάλλων, με μία επιχείρηση που όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα δεν γνώριζε εκ των προτέρων και που προκύπτει ότι προμηθεύονταν μεγάλες ποσότητες πολύτιμων μετάλλων σε λιγότερες από δέκα ημέρες από την έναρξη λειτουργίας της, δεν συνάδει με την πρακτική και τις αρχές τις κοινής πείρας που επικρατούν στις συναλλαγές. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι οι ως άνω επιχειρήσεις συμμετείχαν σε κύκλωμα που είχε ως σκοπό την κάλυψη με νομότυπα παραστατικά παράνομη διακίνηση πολύτιμων μετάλλων. Για τον λόγο αυτό έκαναν έναρξη στη ΔΟΥ και θεώρησαν βιβλία και στοιχεία. Εις βάρος και των δύο προμηθευτών υπάρχουν καταδικαστικές αποφάσεις για την εμπλοκή τους σε κύκλωμα λαθρεμπορίας και τους έχουν επιβληθεί αυστηρές ποινές και πρόστιμα και συγκεκριμένα ο καταδικάστηκε σε ποινή φυλάκισης 5 ετών και χρηματική ποινή 3.708.318.990 δρχ. και ο σε ποινή φυλάκισης 2 ετών. Ως εκ τούτου, αποδείχτηκε ότι πρόκειται για επιχειρήσεις που ιδρύθηκαν αποκλειστικά για να καλύψουν με νόμιμα παραστατικά παράνομες συναλλαγές.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις είχαν εκδοθεί οι με αρ.,,/2005 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, οι οποίες ακυρώθηκαν με τις αρ.,,/2012 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Κατόπιν της επανάληψης της διαδικασίας, εκδόθηκαν οι με αρ.,,/2014 αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Κατά των εν λόγω πράξεων ασκήθηκε η με αρ./2014

ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά, και η υπόθεση εκκρεμεί στα διοικητικά δικαστήρια.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Για τη διαχειριστική περίοδο 4/4/1997-31/12/1998, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις (λήψης εικονικών) ήταν μεγάλης έκτασης (68,96% & 71,48% των ακαθαρίστων εσόδων το 1997 & 1998 αντίστοιχα) και κατέστησαν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά. Για τη χρήση 2000, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις (λήψης εικονικών) ήταν μεγάλης έκτασης, ήτοι 10,63% των ακαθαρίστων εσόδων (καθώς και ότι η προσφεύγουσα δεν εμφάνιζε/εμφάνιζε ανακριβώς σημαντικά στοιχεία του ενεργητικού της δεδομένου ότι καταχωρούσε στην καρτέλα ταμείου και τις επιταγές εισπρακτέες χωρίς να τηρεί ως όφειλε ιδιαίτερο λογαριασμό και κατά συνέπεια σε πολλές περιπτώσεις εμφάνιζε στο ταμείο πιστωτικά υπόλοιπα, ενώ επίσης στη απογραφή λήξης δεν απέγραψε τα χρηματικά διαθέσιμα) και ήταν ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων,

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή.

2. Οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με νομότυπα παραστατικά. Αναιτιολόγητο το συμπέρασμα της έκθεσης ότι οι συναλλαγές με τονήταν εικονικές.

3. Δεν είχε γνώση ότι πίσω από τον εμφανώς συναλλασσόμενο υποκρύπτονταν τρίτα άτομα, ότι λειτουργούσε κύκλωμα. Οκαταδικάστηκε για λαθρεμπορία όμως προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αγόρασε από τοντις ποσότητες που αποδεδειγμένα πώλησαν οι καταδικασθέντες για λαθρεμπορία. Δεν είχε η προσφεύγουσα όφελος ούτε κίνητρο να συμπράξει εν γνώσει της σε παράνομες συναλλαγές

4. Καλή πίστη της προσφεύγουσας.

5. Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας και απόδειξης ως προς το ότι δεν αποδεικνύεται ότι θα μπορούσε να ήταν σε γνώση της προσφεύγουσας η αποδιδόμενη εικονικότητα του εκδότη.

6. Η προσφεύγουσα είναι θύμα του κυκλώματος.

7. Αναιτιολόγητη η κρίση ότι οδιακίνησε μεγάλες ποσότητες χρυσού έστω και με παράνομο τρόπο αλλά να θεωρεί ανύπαρκτες τις συναλλαγές του με την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα δεν είχε κανένα λόγο να αμφισβητήσει τη νομιμότητα του ως επιχειρηματία. Ασαφής και αόριστη κρίση. Ο έλεγχος όφειλε να είχε κάνει διασταύρωση αγορών και πωλήσεων, και να μην περιοριζόταν μόνο στον έλεγχο του εκδότη.

8. Κακώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά στη χρήση 2000. Δεν υφίσταται παράβαση φορολογικής υποχρέωσης ούτε απόκρυψη με πρόθεση ούτε φοροδιαφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του ν. 4174/2013: «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 το άρθρο 84 του ν. 2238/1994: «6. 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 το άρθρο 55§2δ' του ν. 4174/2013: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ): «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: 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.

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»

Επειδή το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Δηλαδή από το γράμμα και το πνεύμα των διατάξεων του Κ.Β.Σ., προκύπτει ότι οι παραβάσεις, οι οποίες επισύρουν την κύρωση του προστίμου εις βάρος του παραβάτη, είναι τυπικές, υπό την έννοια ότι δεν εξετάζεται η υπαιτιότητα του παραβάτη, αλλά η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης της παράβασης (πρβλ. ΣτΕ 1188/2010, 477/2009, 1253/1992), χωρίς να απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. ΣτΕ 1562/79).

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν'

αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στις από 14.3.18 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, όσο και στις από 20.12.05 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ (που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ) αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή πέραν του γεγονότος ότι στη χρήση 2000 η προσφεύγουσα δεν εμφάνιζε/εμφάνιζε ανακριβώς σημαντικά στοιχεία του ενεργητικού της, και στις δύο χρήσεις (4/4/1997-31/12/1998 & 2000) οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης εικονικών ήταν μεγάλης έκτασης (68.96% & 71,48% των ακαθαρίστων εσόδων το 1997 & 1998 αντίστοιχα και 10,63% στη χρήση 2000) και ήταν ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, και συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 4/4/1997-31/12/1998 και χρήσεως 2000 εκδόθηκαν στις 14.3.18, ήτοι εντός της προβλεπόμενης, με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, προθεσμίας του ενός

έτους από την επίδοση στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ των υπ' αριθμ./2017,/2017,/2017 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών στις 30.3.17 και των αρ./2016 και/2016 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών στις 4.5.17 & 31.5.18 αντίστοιχα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14.3.18 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 20.12.05 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. 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 ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 4/4/1997-31/12/1998, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) δρχ.
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%) δρχ.	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%) δρχ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (57 μηνες Χ0,73%) δρχ.	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017 δρχ.	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	54.081.817	22.534.091	18.752.870	41.286.961	41.286.961

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 4/4/1997-31/12/1998, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης (ΔΡΧ.)	Ελέγχου (ΔΡΧ.)	ΔΕΔ (ΔΡΧ.)	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης(ΔΡΧ.)	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης €
Φορολογητέα Κέρδη	2.942.545	127.440.559	127.440.559	124.498.014	365.364,68 €
Φόρος Χρεωστικό	1.029.991	44.604.196	44.604.196	43.574.205	127.877,34 €
Προκαταβολή φόρου	566.440	566.440	566.440	0	
Χαρτόσημο 1%	29.425	1.274.406	1.274.406	1.244.980	3.653,65 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	5.885	254.881	254.881	248.996	730,73 €
Πρόσθετος τελη χαρτο. & ΟΓΑ		1.792.771			
Πρόσθετος Φόρος		52.289.166			
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			22.534.091	22.534.091	66.130,86 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			18.752.870	18.752.870	55.034,10 €
Σύνολο για Καταβολή	1.631.641	100.781.860	87.986.883	86.355.142	253.426,68 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 4/4/1997-31/12/1998, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) δρχ.
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%) δρχ..	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%) δρχ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (57 μήνες Χ0,73%) δρχ.	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017 δρχ.	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	278.266.099	115.944.208	96.488.770	212.432.978	212.432.978

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 4/4/1997-31/12/1998, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης (ΔΡΧ.)	Ελέγχου (ΔΡΧ.)	ΔΕΔ (ΔΡΧ.)	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης(ΔΡΧ.)	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης €
Αξία Φορολογητέων Εκροών	1.503.522.604	1.793.262.834	1.793.262.834	289.740.230	850.301,48 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	1.451.492.018	452.963.268	452.963.268	998.528.750	2.930.385,18 €
Φόρος Εκροών	270.634.069	322.787.310	322.787.310	52.153.241	153.054,27 €
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	272.087.441	92.352.266	92.352.266	179.735.175	527.469,33 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	1.453.372			1.453.372	4.265,21 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο		230.435.044	230.435.044	230.435.044	676.258,38 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		278.266.099			
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13			115.944.208	115.944.208	340.261,80 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			96.488.770	96.488.770	283.165,87 €
Σύνολο φόρου			442.868.022	444.321.394	1.303.951,27 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ χρήσης 2000, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) δρχ.
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%) δρχ.	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%) δρχ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (57 μήνες Χ0,73%) δρχ.	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017 δρχ.	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	48.278.017	20.115.841	16.740.402	36.856.243	36.856.243

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2000, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης (ΔΡΧ.)	Ελέγχου (ΔΡΧ.)	ΔΕΔ (ΔΡΧ.)	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης(ΔΡΧ.)	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης €
Αξία Φορολογητέων	731.734.200	878.081.040	878.081.040	146.346.840	429.484,49 €

Εκροών					
Αξία Φορολογητέων Εισροών	727.324.380	649.504.380	649.504.380	77.820.000	228.378,58 €
Φόρος Εκροών	131.120.406	157.344.487	157.344.487	26.224.081	76.959,89 €
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	131.407.507	117.399.907	117.399.907	14.007.600	41.108,14 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	287.101	287.101	287.101		
Χρεωστικό Υπόλοιπο		40.231.681	40.231.681	40.231.681	118.068,03 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		48.278.017			
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13			20.115.841	20.115.841	59.034,01 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			16.740.402	16.740.402	49.128,11 €
Σύνολο φόρου			77.087.924	77.087.924	226.230,15 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23.4.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, ΑΦΜ και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

- **Αρ./18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογική Περίοδος 4/4/1997-31/12/1998**

Διαφορά φόρου	127.877,34 €
Χαρτόσημο 1%	3.653,65 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου	730,73 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	66.130,86 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	55.034,10 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	253.426,68 €

- **Αρ./18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογική Περίοδος 4/4/1997-31/12/1998**

Διαφορά φόρου	680.523,60 €
Πρόστιμο άρθρου 58α ν.4174/13	340.261,80 €
Τόκοι άρθρου 53α ν.4174/13	283.165,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.303.951,27 €

- **Αρ./18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογική Περίοδος 1.1.2000-31.12.2000**

Διαφορά φόρου	118.068,03 €
---------------	--------------

Πρόστιμο άρθρου 58α ν.4174/13	59.034,01 €
Τόκοι άρθρου 53α ν.4174/13	49.128,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	226.230,15 €

• Αρ./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ
Φορολογική Περίοδος 4/4/1997-31/12/1998

Πρόστιμο του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 263.734,37 € (= 50% X 527.468,75 €)

• Αρ./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ
Φορολογική Περίοδος 1.1.2000-31.12.2000

Πρόστιμο του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 20.554,07 € (= 50% X 41.108,14 €)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.