



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 15-06-2018

Αριθμός απόφασης: 3025

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών τεχνικές κατασκευές, έδρα επί της οδού, ΑΘΗΝΑ, κατά κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ:

1)της υπ' αριθ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001,

2) της υπ' αριθ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002,

3) της υπ' αριθ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001,

4) της υπ' αριθ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001,

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις , των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16-02-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1)Με την υπ' αριθ./25-01-2018 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό Φ.Π.Α. 8.023.724 δρχ (ή 23.547,25 €), πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 9.628.469 δρχ (ή 28.256,70€), ήτοι συνολικού ποσού 51.804,00€.

2)Με την υπ' αριθ./25-01-2018 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2002 – 31.12.2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό Φ.Π.Α 46.768,57€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 56.122,34€ , ήτοι συνολικού ποσού 102.890,91€.

3)Με την υπ' αριθ./25-01-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 9.043,58€ (**18.087,16€ X 50%**).

4) Με την υπ' αριθ./25-01-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2002 – 31.12.2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 10.029,87€ (**20.059,74€ X 50%**).

Τα ως άνω ποσά φόρων και προστίμων καταλογίσθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 25-01-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α και της από 25-01-2018 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Συγκεκριμένα, κατ' επανάληψη διαδικασίας, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα από τον ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ κο., δυνάμει της υπ' αριθ. / 21-03-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ για την περίοδο 01/01/2001-31/12/2002. Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν των υπ' αριθ.,,, και /2016 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (τμήμα 22^ο Μονομελές) για τις χρήσεις 2001 και 2002, αντίστοιχα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ. /2010 και /2010 πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α καθώς και οι υπ' αριθ. /2010 και /2010 αποφάσεις επιβολής προστίμου για τις ως άνω χρήσεις για τυπικούς λόγους και συγκεκριμένα ως νομικώς πλημμελείς οι δύο πρώτες επειδή η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης προκειμένου να προσδιορίσει τον οφειλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας και οι άλλες δύο ως παρεπόμενες αυτών.

Όπως προκύπτει από την 22-02-2010 έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Α΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για τις χρήσεις 2001 και 2002 με την αιτιολογία ότι αφενός ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον τακτικό έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του μετά από δύο συνεχείς προσκλήσεις και αφετέρου κατά τις παραπάνω χρήσεις έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία ως εξής:

- 1) Στη χρήση 2001 ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ, εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 34.240.000 δρχ (ή 100.484,22€) πλέον Φ.Π.Α. 6.163.200 δρχ (ή 18.087,16€)
- 2) Στη χρήση 2002 ο προσφεύγων έλαβε α) από την επιχείρηση με ΑΦΜ, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 46.513€ πλέον Φ.Π.Α. 8.372,34€, και β) από την επιχείρηση με ΑΦΜ, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 64.930€ πλέον Φ.Π.Α. 11.687,40€.

Ενόψει των προεκτεθέντων διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ελήφθησαν υπόψη ως εκροές των ελεγχόμενων χρήσεων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν στο σύνολο τους οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων
- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.- Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη
- Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων βάσει των διατάξεων του ν.2238/1994 ο οποίος καταργήθηκε την 01-01-2014, υποχρεωτικός ο υπολογισμός των φόρων με τον ευνοϊκότερο ν. 4174/2013 λόγω της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 36 του ν.4174/13** προβλέπεται ότι η περίοδος εντός της οποίας η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, παρατείνεται εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός 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 τις διατάξεις του **άρθρου 72§7 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 49 παρ.3 του Ν.2859/2000**, τα στοιχεία που προέκυψαν, βάσει των οποίων διεξήχθη ο προηγούμενος έλεγχος είναι πράγματι **νέα στοιχεία** διότι περιήλθαν στην γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Αθηνών, με το με **αριθ. πρωτ./10-1-2005** δελτίο πληροφοριών που έλαβε η ως άνω ΔΟΥ από τη ΔΟΥ Χαλκίδας για την επιχείρηση και με το με **αριθ. πρωτ./5-1-2005** για την επιχείρηση, ήτοι μετά τις περαιώσεις των επίδικων διαχειριστικών περιόδων 2001 με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/1998 και με τις διατάξεις του Ν.3259/2004 για την χρήση 2002.

Επειδή, οι εκδοθείσες υπ' αριθ./2010 και/2010 πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α καθώς και οι υπ' αριθ./2010 και/2010 αποφάσεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις **διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 οι οποίες ισχύουν και για το ΦΠΑ** και ορίζουν 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. Επισημαίνουμε μάλιστα, ότι η ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για λόγους τυπικούς μία διοικητική πράξη, προκειμένου η διοίκηση να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Επειδή, εν προκειμένω, οι υπ' αριθ./2016 Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (Τμήμα 22ο Μονομελές) για τις χρήσεις 2001 και 2002 αντίστοιχα, με τις οποίες ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς οι με αριθμό/2010,/2010,/2010 και/2010 για τις ως άνω αντίστοιχες χρήσεις, κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ στις 25-01-2017. Στη συνέχεια, οι υπ' αριθ./25-01-2018 και/25-01-2018 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και οι υπ' αριθ./25-01-2018 προσβαλλόμενες πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 25/01/2018 δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο, κατά τα ανωτέρω, χρόνο. Επομένως, ο ισχυρισμός περί παραγραφής που προβάλλει ο προσφεύγων τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9** του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησής της), είτε

ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικείες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 11 και 20 του άρθρου 20 του ν.3296/2004 καταργείται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ που αφορούσε την καταστροφή των στοιχείων (και όχι βιβλίων) των χρήσεων που είχαν περαιωθεί οριστικά. Μετά την κατάργηση του εδαφίου αυτού τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών **πρέπει να διαφυλάσσονται και μετά τον έλεγχο και μέχρι να παρέλθει ο χρόνος παραγραφής της συγκεκριμένης χρήσης**. Δεν παρέχεται δηλαδή πλέον δυνατότητα καταστροφής των στοιχείων, για τις χρήσεις των οποίων οι σχετικές εγγραφές κατέστησαν αμετάκλητες μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου ήτοι **14/12/2004**. Η διάταξη περί καταστροφής και νωρίτερα από έξι χρόνια δεν αφορούσε βιβλία παρά μόνο στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι νομίμως κατέστρεψε τα βιβλία και τα στοιχεία του για τις διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002 λόγω περαίωσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28/07/2009 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΄ΑΘΗΝΩΝ διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ με δραστηριότητα Εμπόριο χάρτου είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχείρηση διότι:

- α) εξέδωσε σωρεία φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, εμφανίζεται πολυπράγμων επιχείρηση, πουλά από την έδρα της, η οποία δεν υπάρχει, οικοδομικά υλικά, σίδερα βαρέως τύπου, ανταλλακτικά αυτοκινήτων κλπ χωρίς να έχει αγορές,
- β) για τα φορτηγά αυτοκίνητα ή τα ΙΧ αυτοκίνητα που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία υπάρχουν δηλώσεις του ν.1599/86 από τους ιδιοκτήτες τους, όπου αναφέρεται ότι ουδεμία σχέση έχουν με τις εν λόγω συναλλαγές
- γ) δηλώνει παροχή υπηρεσιών για ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, εκσκαφές, μπαζώματα, επισκευές αυτοκινήτων ,χωρίς να δηλώνει προσωπικό και τέλος

δ) εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τα οποία δεν υπάρχει πράξη θεώρησης καταχωρημένη στα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ, η διάτρηση όμως έγινε με αιχμηρό αντικείμενο της διατρητικής μηχανής του τμήματος ΚΒΣ της ΔΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με την από 12/01/2009 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ με δραστηριότητα Τεχνική Εμπορική Διαφημιστική, είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχείρηση διότι:

α) όλα τα χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά, γιατί η επιχείρηση δεν θεώρησε στην αρμόδια ΔΟΥ Α' Αθηνών χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία, στα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ **δεν είναι καταχωρημένη πράξη θεώρησης για την παραπάνω εταιρεία**, η διάτρηση που φέρουν, έγινε με αιχμηρό αντικείμενο όχι πάντως με διατρητική μηχανή της ΔΟΥ.

β) όλα τα εκδοθέντα μηχανογραφικά και χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά γιατί,

- Κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές, η επιχείρηση ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από την δηλούμενη έδρα της.
- Σκοπός διακίνησης ήταν η πώληση, όπως αναγράφεται στα παραστατικά παρόλα αυτά δεν προκύπτουν αγορές για τα είδη που αναγράφονται στα εν λόγω παραστατικά.
- Ως τόπο φόρτωσης φέρουν την έδρα της επιχείρησης δηλαδή την οδό, που βρίσκεται στον 5 όροφο επιφανείας 10τμ. Δεν δηλώθηκαν οι απαιτούμενες εγκαταστάσεις αποθήκευσης ήτοι αποθήκες ή υπαίθριοι χώροι.
- Αναγράφονται στα παραστατικά αριθμοί κυκλοφορίας αυτοκινήτων που υποτίθεται ότι μετέφεραν τα αναγραφόμενα εμπορεύματα, τα οποία διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι είναι ή επιβατικά ΙΧ, ή φορτηγά ΙΧ ή φορτηγά ΔΧ οι ιδιοκτήτες των οποίων μας δηλώσαν (δήλωση ν.1599/86) ότι ουδεμία σχέση έχουν.

Επειδή, ο έλεγχος σύμφωνα με την από 25-01-2018 επανάληψη διαδικασίας - έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος ανακριβή για τις χρήσεις 2001 και 2002 κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992, προσδιόρισε δε, τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και τις εκπτώσεις του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες όταν διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, που τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και τις εκπτώσεις του φόρου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία, λαμβάνοντας υπόψη :

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος μετά από έλεγχο (άρθρο 30 παρ. γ Ν.2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων),

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

γ) τις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου φορολογική αρχή εξέδωσε νέες πράξεις για τις εν λόγω χρήσεις, απαλλαγμένες από την νομική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκαν οι αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και αρχικές πράξεις επιβολής προστίμου για τις χρήσεις 2001 και 2002 ως παρεπόμενες των ανωτέρω. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων είναι μη νόμιμος τυγχάνει αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «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», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ότι: «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 επεικότερη

μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ορίζεται ότι: «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», και με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1003/2018 με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης 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 ΣτΕ»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/01/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ και στην από 25/01/2018 έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδόχη της με αριθ. πρωτ./16-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής
....., ΑΦΜμόνο ως προς τις ευνοϊκότερες διατάξεις και συγκεκριμένα:

1)Την επικύρωση:

1) της υπ' αριθ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α (άρθ. 6 του ν.
2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001,

2) της υπ' αριθμ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθ. 6 του ν.
2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002,

2)Την τροποποίηση:

1)της υπ' αριθ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α
διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994,

2) της υπ' αριθ./25-01-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α
διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994,

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

Ως προς το Φ.Π.Α.:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2001 ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	Ελέγχου (2)	Απόφαση (3)	Οριστική φορολογική υποχρέωση (3)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	258.406.243	268.742.492	268.742.492	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών				
ΦΠΑ Εκροών(Α)	46.513.124	48.373.648	48.373.648	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	174.312.906	145.572.906	145.572.906	
ΦΠΑ Εισροών	50.207.017	40.349.924	40.349.924	

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗΚΕ ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΑ				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		8.023.724	8.023.724	8.023.724
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		9.628.469		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58 ν. 4174/2013) 50,00%			4.011.862	4.011.862
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (54μήνεςx0,73%) 39,42%			3.162.952	3.162.952
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο σε δραχμές		17.652.193	15.198.538	15.198.538
Σύνολο σε ευρώ				44.603,19€

Ως προς το Φ.Π.Α.:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002

Διαχ/κή Περίοδος 1/1- 31/12/2002	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	Ελέγχου (2)	Απόφαση (3)	Οριστική φορολογική υποχρέωση (3)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.182.695,00	1.230.002,80	1.230.002,80	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών				
ΦΠΑ Εκροών(Α)	210.893,97	219.329,71	219.329,71	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	649.602,54	538.159,54	538.159,54	
ΦΠΑ Εισροών	210.893,97	172.561,14	172.561,14	
Χρεωστικό Υπόλοιπο		46.768,57	46.768,57	46.768,57
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		56.122,34		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58 ν. 4174/2013) 50,00%			23.384,29	23.384,29
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (54μήνεςx0,73%) 39,42%			18.436,17	18.436,17
Σύνολο		102.890,85	88.589,03	88.589,03

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.