



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604561

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2761

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 **07/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με κύρια δραστηριότητα
....., με έδρα στην στη με **ΑΦΜ**
....., κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ:

1)της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,

2) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,

3) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,

4) της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

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

5. Τis απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.**

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΟΕ», 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:

1)Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.1993 – 31.12.1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος κύριος ποσού 20.292.367δρχ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 24.350.840δρχ πλέον τέλη χαρτοσήμου κερδών ποσού 579.782δρχ ,πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 115.956δρχ, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών ποσού 434.837δρχ, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 86.967δρχ ήτοι συνολικού ποσού 45.860.749δρχ (134.587,67€).

2)Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.1993 – 31.12.1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό Φ.Π.Α 4.893.500δρχ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 5.872.200δρχ, πλέον ποσό που του επιστράφηκε αδικαιολόγητα 14.601.600δρχ ήτοι συνολικού ποσού 25.367.300δρχ (74.445,49€)

3)Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.1993 – 31.12.1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 9.346.927δρχ (**18.693.855δρχ X 50%) 27.430,45€**

4)Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.1993 – 31.12.1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **121.913,14€**

Τα ως άνω ποσά φόρων και προστίμων καταλογίσθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 28/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. & Προστίμων άρθρου 7§3 ν.4337/2015, της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α και της από 28/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α.

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση από την ελέγκτρια της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ κα., δυνάμει της υπ'αριθμ...../2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για το οικονομικό έτος 1994, η οποία εκδόθηκε κατόπιν των υπ' αριθμ. και/2016 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (τμ. Ζ' Τριμελές) με τις οποίες οι υποθέσεις αναπέμφθηκαν στη Διοίκηση προκειμένου να προβεί σε επανάληψη της διαδικασίας λόγω μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου, για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), όπου διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Στην χρήση 1993 η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ δέκα έξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 64.055.000δρχ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, και δέκα πέντε (15) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία για συνολική καθαρή εικονική αξία 39.799.750δρχ.

Η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο είχε ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και την χονδρική πώληση σε επιχειρήσεις, καθώς και την χονδρική πώληση τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2018ΕΜΠ/18 συμπληρωματικό υπόμνημα**, η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν στο σύνολο τους οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Μη νόμιμη σύνταξη - επίδοση της με αριθμό/1996 έκθεσης κατάσχεσης, καθώς δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ν.2648/1998, καθώς η επίμαχη έκθεση κατάσχεσης συνετάγη όπως ρητά αναφέρεται στο σώμα της την 26.09.1996.
- Μη νόμιμη επίδειξη και επίδοση εντολής ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Όπως εσφαλμένως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τα ως άνω ποσά δαπανών και τα προσθέτει στις λογιστικές διαφορές μόνο λόγω εικονικότητας και επικαλείται την απόφαση Δ.Ε.Κ. 22.10.2015(c-277/14) και ΠΟΛ1071/2015(ΝΣΚ 170/2014)
- Το δικαίωμα κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων διαχειριστικής χρήσης 1993 έχει παραγραφεί.
- Εφαρμογή ευμενέστερου νεότερου νομοθετικού καθεστώτος.

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. Επιπλέον και οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, προβλέπουν 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.

Εν προκειμένω, δεν τίθεται θέμα παραγραφής καθώς οι υπ' αριθμ Α:,, και/2016 Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (Τμ. Ζ' Τριμελές) κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας στις 13/01/2017, κατά συνέπεια νομίμως εκδόθηκαν (στις 28/12/2017) και κοινοποιήθηκαν (στις 09/01/2018) οι προσβαλλόμενες πράξεις

Επειδή, η αναφερόμενη υπ' αριθμ/1996 έκθεση κατάσχεσης της ΥΠ.Ε.Δ.Α., που επικαλείται η προσφεύγουσα, αφορά φορολογικά στοιχεία χρήσης 1995, και ως εκ τούτου δεν σχετίζεται με την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, σύμφωνα με τις/2015 και/13 αποφάσεις του ΣτΕ «Μετά την έναρξη ισχύος του ν.2648/98 (22-10-98), σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν επίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, δεν απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστέας πράξης η σύνταξη επί τόπου από τους ελεγκτές σχετικής έκθεσης κατασχέσεως παρά, προς πιστοποίηση της υλικής πράξεως της αφαίρεσεως των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, αρκεί η σύνταξη απλής απόδειξης παραλαβής. Αντιθέτως απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως μόνο σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και επίσημα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, από το υπ' αριθμό/99 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Στερεάς Ελλάδος προκύπτει ξεκάθαρα η ύπαρξη και παραλαβή των εν λόγω πρωτοτύπων επίσημων φορολογικών στοιχείων από τα οποία παρήχθησαν ακριβή φωτοαντίγραφα εκ των πρωτοτύπων στα πλαίσια προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α., **μετά την έναρξη ισχύος του ν.2648/98 (22-10-98)** ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στις 23-06-2017, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./2017 έγγραφη γνωστοποίηση της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για την έκδοση της υπ' αριθμό/2017 εντολής ελέγχου για τη χρήση 1993, με το ως κάτωθι περιεχόμενο:

«Σας γνωστοποιούμε ότι ύστερα από τις υπ' αριθμό Α:,,,,,, και/2016 Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (Τμ. Ζ' Τριμελές) που εκδόθηκαν επί προσφυγών της εταιρείας σας με τις οποίες οι

αναφερόμενες σε αυτές υποθέσεις αναπέμφθηκαν στη Διοίκηση προκειμένου να προβεί σε επανάληψη της διαδικασίας λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, έχουν εκδοθεί από την Υπηρεσία μας οι υπ' αριθμό και/2017 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/1993 - 31/12/1993 και 01/01/1994 - 31/12/1994 αντίστοιχα, στα είδη φορολογίας ΕΙΣΟΔΗΜΑ, Φ.Π.Α., ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. ».

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας η επίδειξη της εντολής ελέγχου, είναι παντελώς αβάσιμος καθώς το επικαλούμενο άρθρο 25 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), φέρει την επικεφαλίδα «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» και η υποχρέωση επίδειξης της εντολής ελέγχου και της αστυνομικής ταυτότητας του οριζόμενου από τη φορολογική διοίκηση υπαλλήλου για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που απαιτείται και λαμβάνει χώρα είσοδος σε εγκαταστάσεις του φορολογούμενου. Δεν προκύπτει δηλαδή από καμία διάταξη, η υποχρέωση επίδειξης ή επίδοσης της εντολής ελέγχου σε περιπτώσεις όπως του παρόντος ελέγχου (επανάληψη διαδικασίας λόγω μη τήρησης του δικαιώματος της «προηγούμενης» ακρόασης του φορολογούμενου), για τη διενέργεια του οποίου, δεν χρειάστηκε και δεν έλαβε χώρα είσοδος του υπαλλήλου σε εγκαταστάσεις του φορολογούμενου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία, καθώς η ελεγχόμενη έλαβε εγκαίρως γνώση (με την κοινοποίηση της ως άνω υπ' αριθμό/2017 έγγραφης γνωστοποίησης) για την έκδοση της υπ' αριθμό/2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και από πουθενά δεν στοιχειοθετείται, ότι εθίγη οποιοδήποτε συγκεκριμένο έννομο δικαίωμα της.

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 συναλλακτικός 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 πραγματοποιήσεώς 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 οικίες συναλλαγές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. & Προστίμων άρθρου 7§3 ν.4337/2015, της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α και της από 28/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι «όλως εσφαλμένως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα ποσά δαπανών και τα πρόσθεσε στις λογιστικές διαφορές με μόνο το λόγο της εικονικότητας, είναι παντελώς αβάσιμος και δεν μπορεί να γίνει δεκτός, καθώς τόσο η απόφαση Δ.Ε.Κ. 22.10.2015(ε-277/14) όσο και η ΠΟΛ1071/2015(ΝΣΚ 170/2014) που επικαλείται, αφορούν καλόπιστους λήπτες εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων ΥΠΑΡΚΤΩΝ συναλλαγών και όχι λήπτες εικονικών τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε μόνο στην απόκλιση μεταξύ της αναγραφόμενης στα δελτία αποστολής μεταφερόμενης ποσότητας αγαθών με αυτής του ωφέλιμου φορτίου που αναγραφόταν στην άδεια κυκλοφορίας όπως ισχυρίζεται η

προσφεύγουσα, αλλά έλαβε επιπλέον υπόψη του τα στοιχεία των αγορών και πωλήσεων της εκδότριας επιχείρησης, όπως προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων επιχειρήσεων (καθώς η εκδότρια δεν υπέβαλε δηλώσεις και δεν επέδειξε τα βιβλία και στοιχεία της στον διασταυρωτικό έλεγχο), από τα οποία συνάγεται ασφαλώς κατά τα δεδομένα της συνήθους εμπορικής και συναλλακτικής πρακτικής και της κοινής πείρας ότι είναι αδύνατο η εκδότρια επιχείρηση να πραγματοποιήσει το σύνολο των πωλήσεων που σχετίζονται με τα φορολογικά στοιχεία προς τη λήπτρια (καθαής αξίας 60.410.050 δρχ.), με τόσο μικρό ύψος αγορών - εξόδων (καθαής αξίας 6.343.095 δρχ.).

Επειδή, ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του Φ.Π.Α. δεν προβάλλεται κανένας συγκεκριμένος ισχυρισμός.

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 επιεικέστερη 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 επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 ΣΤΕ»

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

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./07-02-2018
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία
«.....ΟΕ» με ΑΦΜ μόνο ως
προς τις ευνοϊκότερες διατάξεις και συγκεκριμένα:

1)Την επικύρωση:

- 1) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,
- 2) της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3
ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,

2)Την τροποποίηση:

- 1)της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,
- 2) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993,

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

Ως προς το Εισόδημα

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1993 – 31/12/1993

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό και τέκνων	6.138.753	64.116.947	64.116.947	57.978.194
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.466.279	21.758.646	21.758.646	20.292.367
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ		1.074.282	1.074.282	1.074.282	
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΚΕΡΔΩΝ		98.220	678.002	678.002	579.782
ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΕΠΙ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		19.644	135.600	135.600	115.956
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ X 120%			24.350.840		0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%X 20.292.367}				10.146.183,5	10.146.183,5
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69% X 20.292.367				7.851.116,79	7.851.116,79
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών(75%)		0,00	434.837	434.837	434.837
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου(20%)		0,00	86.967	86.967	86.967
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%X 579.782}				(289.891)	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69% X 579.782				(224.317,65)	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ για τα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%X 115.956}				(57.978,00)	

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου(53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69% X 115.956			(44.863,38)	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ σε δραχμές	2.658.425	48.519.174	42.165.634,29	39.507.209,29
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ σε ευρώ				115.941,92€

Ως προς το Φ.Π.Α.:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1993 – 31/12/1993

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/1993 ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ	Ελέγχου (1)	Επανελέγχου (2)	Απόφαση (3)	Οριστική φορολογική υποχρέωση (3)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	152.348.348	205.348.348	205.348.348	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών				
ΦΠΑ Εκροών	27.389.703	36.918.308	36.918.308	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	245.418.003	136.624.753	136.624.753	
ΦΠΑ Εισροών	37.005.993	17.423.208	17.423.208	
Πλέον: Προστιθέμενα -ποσά				
Μείον: Αφαιρούμενα ποσά				
Γενικό σύνολο Φόρου Εισροών				
Πιστωτικό Υπόλοιπο	9.616.290			
Χρεωστικό Υπόλοιπο		4.893.500	4.893.500	4.893.500
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		5.872.200		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58 ν. 4174/2013) 50,00%			2.446.750	2.446.750
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (53μήνεςx0,73%) 38,69%			1.893.295,15	1.893.295,15
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		14.601.600	14.601.600	14.601.600
Σύνολο σε δραχμές		25.367.300	23.835.145,15	23.835.145,15
Σύνολο σε ευρώ				69.949,07€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.