



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 973

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 42.144,76 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 50.573,71 €, δη σύνολο φόρου 92.718,47 €, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών στο ύψος των προσδιορισθέντων βάσει ελέγχου ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος και μη αναγνώρισης του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι δεκαοκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων (αξίας άνω των 880,00 €) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 205.718,80 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων. Έχει επέλθει περαίωση βάσει του ν. 3697/2008.
- 2) Οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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. 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, ο προσφεύγων έχει περαιώσει οριστικά βάσει του ν. 3697/2008 τις διαχειριστικές περιόδους 2004-2007 αποδεχόμενος το υπ' αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και εξοφλώντας ολοσχερώς το σύνολο της οφειλής (9.430,39€) στις

Επειδή, το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ με το οποίο διαβιβάστηκε η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της φορολογικής αρχής για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....», με Α.Φ.Μ. με λήπτη μεταξύ άλλων και τον προσφεύγοντα περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στις (αρ. πρωτ. εισερ. /.....), δη μετά την αρχική (πενταετή) παραγραφή και μετά την περαίωση της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου με το Ν. 3697/2008. Ως εκ τούτου είναι συμπληρωματικό στοιχείο, με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 καθιστώντας το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. δεκαετές.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. δεν είχε παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 φορολογικώς 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣτΕ «.....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερειδόμενη στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ για τον εκδότη «.....», με Α.Φ.Μ. περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναφέρεται κατωτέρω:

- ο «.....», με Α.Φ.Μ. είναι επιχειρηματικά ανύπαρκτος,
- ο «.....», με Α.Φ.Μ. δεν λειτουργεί στην έδρα του από το 2003. Σε αυτό συνηγορούν πέρα από τις μαρτυρίες των γειτόνων, η αγωγή εξώσεως με αριθμό από την ιδιοκτήτρια του καταστήματος και η εκδοθείσα απόφαση του Ειρηνοδικείου με αριθμό,
- ο «.....», με Α.Φ.Μ. για τις χρήσεις 2003-2007 υπέβαλε μηδενικές, ενώ για τις χρήσεις 2008-2009 δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, περαιτέρω δεν υπέβαλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τη χρήση 2003 και έπειτα,
- ο «.....», με Α.Φ.Μ. δεν απασχόλησε προσωπικό σε καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. έγγραφο του ΙΚΑ ΕΤΑΜ Σταυρούπολης,
- ο «.....», με Α.Φ.Μ. κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2003 έως και 2009 σύμφωνα με τα στοιχεία από τη Γ.Γ.Π.Σ., δεν είχε καθόλου αγορές (ούτε εμπορευμάτων, ούτε πρώτων και βοηθητικών υλών), αφού καμία επιχείρηση δεν τον δήλωσε ως πελάτη, ενώ την προηγούμενη χρήση είχε αγορές αξίας 236.382,39 €, όπως προκύπτει από τη μοναδική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών που υπέβαλε. Παρόλα αυτά, στην ίδια περίοδο πραγματοποιεί πωλήσεις ύψους 4.610.768,63 €,
- ο κ. δεν αρνείται ότι εξέδωσε ο ίδιος τα στοιχεία, αλλά ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, χωρίς όμως να δίνει εξηγήσεις για το πώς μπόρεσε να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις αυτές. Στο έτος 2003 πραγματοποιεί δεκαπλάσιες πωλήσεις (2.008.816,55 €) και το 2004 εξαπλάσιες πωλήσεις (1.291.592,05 €) σε σχέση με τις πωλήσεις του 2002 (201.499,90 €), χωρίς αγορές, χωρίς προσωπικό, χωρίς οχήματα μεταφοράς και ουσιαστικά χωρίς έδρα και αποθηκευτικούς χώρους, όπως προκύπτει και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και 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. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

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, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006:

Διαφορά φόρου: **42.144,76 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58^Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	50.573,71€	21.072,38€	16.305,81€	37.378,19€	37.378,19€

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

.....

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 (τροποποίηση αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	42.144,76€	42.144,76€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	50.573,71€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		21.072,38€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		16.305,81€
Σύνολο φόρου για καταβολή	92.718,47€	79.522,95€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.