



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης 26/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού άνευ αριθμού, κατά της με αρ. με αρ. /28-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010, της με αρ. /28-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, της με αρ. /28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, της με αρ. /28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 και της με αρ. /28-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97)

χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 14/2/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 26/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/28-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **41.112,97 €**, για τις εξής παραβάσεις :
 - α) Εξέδωσε τέσσερα (4) πλαστά - εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 9.618,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 30§4 του π.δ. 186/92 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3α' του Ν.4337/2015.
 - β) Εξέδωσε τριάντα εννέα (39) εικονικά φορολογικά στοιχεία (TIM & ΔΑ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 88.509,93, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 30§4 του π.δ. 186/92 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
 - γ) Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών χρήσης 2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 §1 του π.δ. 186/92 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015
2. Με την με αριθμό/28-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **500,00 €**, λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1δ' του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013.
3. Με την με αριθμό/28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε φόρος συνολικής αξίας ποσού **3.134,84 €**, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησης ως ανακριβών.

4. Με τη με αρ.**/28-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **53.624,96 €**.
5. Με την με αριθμό**/28-12-2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) χρήσης 2010 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **11.284,71 €**.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος διενεργήθηκε με αφορμή την με αρ./2016 εντολή ελέγχου που εξέδωσε η ίδια υπηρεσία για την επιχείρηση «..... ΑΦΜ» και του ελέγχου που διενεργήθηκε σ' αυτήν, κατόπιν της υπ' αριθμ. ../2014 έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της προαναφερόμενης επιχείρησης από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, καθώς, όπως είχε προκύψει, η επιχείρηση «..... ΑΦΜ» έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον προσφεύγοντα. Εν προκειμένω, δυνάμει της με αρ./0/12-12-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων», ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών και εισφορών για τη χρήση 2010. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία αποτελούσε μέρος κυκλώματος επιχειρήσεων, οι οποίες λειτουργούσαν παράνομα εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία, εξέδωσε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας 98.127,93 € πλέον ΦΠΑ 22.569,42 €. Υποκρυπτόμενος, στην παράνομη δραστηριότητα των ανωτέρω επιχειρήσεων φέρεται ο, ο οποίος τις οργάνωσε, εξέδιδε τα φορολογικά τους στοιχεία και καταχράστηκε τον αναλογούντα Φ.Π.Α., τον οποίο δεν απέδιδε στο Δημόσιο. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα αναλογούντα πρόστιμα, έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, αλλά η κρίση της ερείδεται σε συμπερασματικές κρίσεις και όχι σε ακλόνητες και αδιαμφισβήτητες διαπιστώσεις. Τελούσε υπό καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών.
- Δεν κλήθηκε ποτέ από την φορολογική αρχή προκειμένου να εκθέσει τις αντιρρήσεις του επί των επιδιδόμενων στο πρόσωπό του φορολογικών παραβάσεων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων, της πλημμελούς αιτιολογίας και την καλοπιστία του εκδότη.

Επειδή, στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. 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 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς οι από 28/12/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ.- Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., περιέχουν

πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η εικονικότητα των ως άνω επίδικων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση του προσφεύγοντος, αποδεικνύεται από τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση ουσιαστικά δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση επί της οδού, στους, μίσθωσε ακίνητο στο οποίο δεν εγκαταστάθηκε ποτέ, με μοναδικό σκοπό την έναρξη εργασιών και την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να αποκτήσει φορολογική υπόσταση.

- Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων και από τις δηλώσεις τρίτων της Γ.Γ.Π.Σ., η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε αγορές που αφορούν σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα και σε δαπάνες παραγωγής.

- Με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούν σε εμπόριο τριμμάτων πλαστικών και καταστροφή πλαστικών τελάρων καθότι : α) η προσφεύγουσα ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό κατά την ελεγχόμενη χρήση και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των συγκεκριμένων συναλλαγών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. και Τ.Δ.Α., β) δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά υλικοτεχνική υποδομή και γ) δεν ανέθεσε εργασίες σε τρίτους.

- Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων πέρα από εκδότης εικονικών ήταν και εκδότης πλαστών φορολογικών στοιχείων καθώς τα Τ.Π.Υ. με ίχνος θεώρησης που εξέδωσε, δεν είναι νομότυπα θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου

που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 28/12/2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας αλλά ούτε και επικαλείται κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Αντίθετα, επικαλείται αόριστα τη νομολογία σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αρκεί αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και εκείνου που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι ήταν καλόπιστος. Οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλονται, για το λόγο ότι η ανωτέρω νομολογία αναφέρεται ειδικά και μόνο στην επιβολή προστίμου στον **λήπτη** εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αφορούν σε καμία περίπτωση τον εκδότη, όπως εν προκειμένω. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή καταλόγισε πρόστιμα και φόρους στον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του ως εκδότη πλαστών - εικονικών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, περίπτωση για την οποία δεν τίθεται προδήλως θέμα καλής πίστης στο πρόσωπό του (βλ. σχετικά και ΣτΕ 1426/2000, με την οποία έχει κριθεί ότι δεν ερευνάται η καλή πίστη στο πρόσωπο του εκδόσαντος).

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία σε περίπτωση που έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), με βάση τιμολόγια ή άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα

οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικώς), **υπέχει φορολογική υποχρέωση** τόσο ο επιτηδευματίας που εμφανίζεται ότι απέκτησε το εισόδημα (εικονικώς) με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι απέκτησε το εισόδημα (ΣτΕ 4346/2001, 3276/2014, γνωμ. ΝΣΚ 84/99, 525/2012 και 429/2013).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/12/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ.- Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”.

Επειδή εν προκειμένω, το με αριθμό 331/8-12-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση προς Ακρόαση, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων επιδόθηκε στο Δήμο ως αγνώστου διαμονής, καθότι ο προσφεύγων δεν ανευρέθηκε στην δηλωθείσα στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διεύθυνση κατοικίας του, από έρευνα δε που διεξήχθη από τον έλεγχο και από ερωτήσεις που έγιναν σε περιοίκους και σε ταχυδρομικούς διανομείς δεν προέκυψαν στοιχεία διαμονής του.

Επειδή εξάλλου, όπως ήδη έχει κριθεί (ΣΤΕ 98/2015) απαιτείται από τον προσφεύγοντα και παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλλε προς τη Διοίκηση, αν είχε κληθεί. Περαιτέρω, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» (ΣΤΕ 4447/2012). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτός.

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 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 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 58^Α 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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) και της με αριθμό/28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ./28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **1.206,62 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
--	-----	-----	-----	-------------	--------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.447,94 €	603,31 €	466,84 €	1.070,15 €	1.070,15 €

- Η υπ' αριθμ./**28-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **24.374,98 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α παρ.2 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	29.249,98 €	12.187,49 €	9.430,68 €	21.618,17 €	21.618,17 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της 26/1/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ ως ακολούθως :

α) την απόρριψη αυτής ως προς : 1) την με αριθμό/**28-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) και 2) την με αριθμό/**28-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά και μόνο ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της με αρ./**28-12-2017** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν.2523/97 χρήσης 2010, της με αρ./**28-12-2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 και της με αρ./**28-12-2017** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	1.206,62 €	1.206,62 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	1.447,94 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	603,31 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	466,84 €
Εισφορά αλληλεγγύης	180,28 €	180,28 €
Τέλος επιτηδεύματος	300,00 €	300,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.134,84 €	2.757,05 €

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	24.374,98 €	24.374,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	29.249,98 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	12.187,49 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	9.430,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	53.624,96 €	45.993,15 €

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2010

Ποσό καταλογισμού : **41.112,97 €**

Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό έτος 2017

Ποσό καταλογισμού : **500,00 €**

Πρόστιμο Φ.Π.Α.(άρθρο 6 ν.2523/97)

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010

22.569,42 X 50% = 11.284,71 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.