



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη: 17-5-2018
Αριθμός απόφασης:955

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

Την με ημερομηνία κατάθεσης/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**:, με έδρα στο ... επί της οδού, Τ.Κ., κατά των: **α)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, **β)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ.7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **γ)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006), **δ)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008), **ε)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, **στ)** της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **ζ)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.79 ν.4472/2017) χρήσης 2006 και **η)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (αρ.79 ν.4472/2017) χρήσης 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
4. Τις από2018 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας εταιρείας με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενη, 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:

- Με την υπ' αριθμ./.....-**2007** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 7 του ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους **7.220,00€** λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρείας «.».
- Με την υπ' αριθμ./.....-**2007** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 7 του ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους **2.160,00€** λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου έκδοσης της εταιρείας «.....».
- Με την υπ' αριθ./.....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 3.971,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 4.765,20 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **8.736,20 €**.
- Με την υπ' αριθ./.....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 2.164,79 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 2.597,75 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **4.762,53 €**.
- Με την υπ' αριθ./.....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά Φ.Π.Α. 3.429,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 4.115,40 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **7.544,90 €**.

- Με την υπ' αριθ.-/.....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά Φ.Π.Α. 1.026,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 1.231,20 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **2.257,20 €**.
- Με την αριθμ.-/.....-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 6 του Ν. 2523/97, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το αρ.79 του Ν.4472/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού **1.714,75€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό του φόρου που παράνομα εξέπεσε ως λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- Με την αριθμ.-/.....-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 6 του Ν. 2523/97, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το αρ.79 του Ν.4472/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2008, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού **513,00€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό του φόρου που παράνομα εξέπεσε ως λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας έλεγχου στην προσφεύγουσα, για τις χρήσεις 2006 και 2008, από τη Δ.Ο.Υ., δυνάμει των με αριθμό-/.....-2017 και-/.....-2017 εντολών ελέγχου, καθότι περιήλθαν σε γνώση της εν λόγω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα η πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ.- Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. (παραλαβή αυτής από Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. εισερ.πρωτ.-/.....2017) που αφορά την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «» με ΑΦΜ: Τα αποτελέσματα του ελέγχου αναγράφονται στις από-/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τα πορίσματα των ως άνω εκθέσεων, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή για τις χρήσεις 2006 και 2008, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου στη χρήση 2008, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, καθώς η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος επιλέχθηκε κατά περίπτωση ο μεγαλύτερος συντελεστής μεταξύ λογιστικού και εξωλογιστικού συντελεστή, ενώ στη φορολογία Φ.Π.Α. απορρίφθηκαν οι δαπάνες που αφορούν στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία καθώς και ο αναλογούν Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Αοριστία εκθέσεων ελέγχου. Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας τεκμαρτά, χωρίς κανέναν έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας, παρά μόνο στηριζόμενη στα συμπεράσματα της έκθεσης άλλων ελεγκτών, τα οποία είναι ανατιολόγητα και αποτελούν εκτιμήσεις της για τον εκδότη. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου του εκδότη δεν αναφέρεται ονομαστικά η προσφεύγουσα. Ο έλεγχος στην εταιρεία «.....» αυθαίρετα κρίνει συλλήβδην όλα τα εκδοθέντα στοιχεία των χρήσεων 2003 μέχρι και 2011 εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ενώ παραδέχεται ότι η κρίση του αυτή προέκυψε συνεπεία της μεγάλης διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, του μεγάλου αριθμού των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκαν με τη, του μεγάλου αριθμού των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, των διατάξεων περί παραγραφής και της μη ανταπόκρισης της ελεγχόμενης στα αιτήματα του ελέγχου. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι το 98% των αγορών του εκδότη ήταν εικονικές, κατά συνέπεια αυτός δε θα μπορούσε να κατασκευάσει χωρίς την αγορά α' και β' υλών, δεν ισχύει στην περίπτωση τους, καθώς η παρασχεθείσα υπηρεσία ήταν η τοποθέτηση ραφιών σε καταστήματα σουπερ μάρκετ και όχι η προμήθεια προϊόντων.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*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, σύμφωνα με το **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, σύμφωνα με το **άρθρο 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 το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, επιφυλασσόμενων 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 το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρησέως 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 τιμολογίου. (Στε 1404/2015).

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 στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ...../2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ.- Ε.Λ.Π. της Ειδικότερα όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από/2017 Έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....», δυνάμει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα καθώς:

α) Δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),

β) Στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται κατασκευές, οι οποίες δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της εκδότριας, καθότι δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,

γ) Καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,

δ) Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά,

ε) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γίνονταν ανακύκλωση χρημάτων, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

στ) Σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκίνητων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «.....» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της,

ζ) Σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει

βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα παρότι η ίδια ασκεί ως κύρια δραστηριότητα «κατασκευαστικές εργασίες για αποθήκες και βιομηχανικά κτίρια – τοποθέτηση και κατασκευή επίπλων καταστημάτων», λαμβάνει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την εταιρεία «» σύμφωνα με τα οποία η τελευταία τοποθέτησε για λογαριασμό της προσφεύγουσας ράφια σε σούπερ μάρκετ. Ωστόσο, δεν προσκομίσθηκε η αντίστοιχη σύμβαση υπεργολαβίας.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή περαιτέρω, 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 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 με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο 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.. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ.2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), 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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ.Ι.....-2017 καιΙ.....-2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 και 2009 και των υπ' αριθμ.Ι.....-2017 καιΙ.....-2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α χρήσεων 2006 και 2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ.Ι.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007:

Διαφορά φόρου: 3.971,00 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟ Ι ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.765,20	1.985,50	1.536,38	3.521,88	3.521,88

– Υπ' αριθμ.Ι.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009:

Διαφορά φόρου: 2.164,79 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟ Ι ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.597,75	1.082,40	837,56	1.919,96	1.919,96

– Υπ' αριθμ.Ι.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

Διαφορά φόρου: 3.429,50€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α 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	4.115,40	1.714,75	1.326,87	3.041,62	3.041,62

– Υπ' αριθμ.Ι.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου: 1.026,00 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ
--	-----	-----	-----	-------------	-------------------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.231,20	513,00	396,96	909,96	909,96

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας εταιρείας με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ.-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015. χρήσης 2006

Ποσό προστίμου 18.050,00 * 40%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	7.220,00 €	7.220,00 €

2) Επί της υπ' αρ.-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015. χρήσης 2008

Ποσό προστίμου 5.400,00 * 40%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.160,00 €	2.160,00 €

3) Επί της υπ' αριθμ.-/.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	4.858,70	8.829,70	
Διαφορά φόρου		3971,00	3.971,00
Πρόσθετος φόρος		4.765,20	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			1.985,50
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			1.536,38

Σύνολο φόρου για καταβολή	6.194,84	8.736,20	7.492,88
----------------------------------	-----------------	-----------------	-----------------

4) Επί της υπ' αριθμ./.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	445,97	2.610,76	
Διαφορά φόρου		2.164,79	2.164,79
Πρόσθετος φόρος		2.597,75	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			1.082,40
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			837,56
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.762,53	4.084,75

5) Υπ' αριθμ./.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	3.429,50	3.429,50
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	4.115,40	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		1.714,75
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		1.326,87
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.544,90	6.471,12

6) Υπ' αριθμ./.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 - 31/12/2008 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.026,00	1.026,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	1.231,20	

Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		513,00
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		396,96
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.257,20	1.935,96

7) Επί της υπ' αρ./....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

Ποσό προστίμου 3.429,50 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.714,75 €	1.714,75 €

8) Επί της υπ' αρ./.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Ποσό προστίμου 1.026,00 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	513,00 €	513,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση.