



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 29-12-2017

Αριθμός Απόφασης: 6637

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

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

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

4. Την από 31-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά:

1) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/1998,

2) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/1999,

3) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2000,

4) Της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2001

5) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/1998,

6) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/1999,

7) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με 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:

1) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας (κύριος) ποσού 4.636.260 δρχ ή 13.606,05€ πλέον 5.563.512 δρχ ή 16.327,26€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 10.199.771 δρχ ή 29.933,30 € για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/1998,

2) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας (κύριος) ποσού 6.645.531 δρχ ή 19.502,66€ πλέον 7.974.637 δρχ ή 23.403,19€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 14.620.168 δρχ ή 42.905,85 € για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/1999,

3) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας (κύριος) ποσού 5.786.487 δρχ ή 16.981,62€ πλέον 6.943.784 δρχ ή 20.377,94€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 12.730.271 δρχ ή 37.359,56 € για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2000.

4) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας (κύριος) ποσού 140.913 δρχ ή 413,54€ πλέον 169.096 δρχ ή 496,24€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 310.009 δρχ ή 909,78 € για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2001.

5) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, ποσού 13.908.780 δρχ ή 40.818,14€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/1998.

6) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, ποσού 19.161.684 δρχ ή 56.233,85€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/1999.

7) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, ποσού 17.359.461 δρχ ή 50.945,00€, για τη διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2000.

1.ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑΤΟΝ Κ.Β.Σ.

Μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου η από 27/3/2003 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι ο «..... ΤΟΥ» είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης εικονικά στοιχεία με εκδότες «..... του με ΑΦΜ» και «....., με ΑΦΜ», στις διαχ/κές περιόδους 1996, 1997, 1998, 1999 & 2000. Από την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι αυτά ήταν εικονικά, καθώς εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Εν συνεχεία, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου, εκδόθηκαν οι υπ' αρ.:

- α)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 54.561,99 ευρώ για την χρήση 1996,
- β)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 104.702,86 ευρώ για την χρήση 1997,
- γ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 151.178,28 ευρώ για την χρήση 1998,
- δ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 208.273,52 ευρώ για την χρήση 1999
- ε)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 188.683,20 ευρώ για την χρήση 2000.

Με τις υπ' αρ. Με τις υπ' αρ. αριθμ./2008,/2008,/2008,/2008 και/2008 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 4^ο τριμ.) ακύρωθηκαν αντίστοιχα οι ανωτέρω αποφάσεις επιβολής προστίμου. Κατά των αποφάσεων αυτών, το Ελληνικό Δημόσιο εκπροσωπούμενο από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ν Ηρακλείου Αττικής άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Με τις υπ' αριθμ./2010,/2010,/2010,/2010 και/2010 αποφάσεις του 3^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών απερρίφθησαν οι ανωτέρω εφέσεις, με το σκεπτικό ότι οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ήταν νομικά πλημμελείς λόγω μη κλήσης σε ακρόαση κατ' άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ν Ηρακλείου Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ/2011 εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας όπως υπέδειξε και το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας του Υπ. Οικονομικών.

Εν συνεχεία φάκελος με τις ανωτέρω αποφάσεις εστάλη από την Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου Αττικής στη Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, στις 12-3-2012, με το υπ' αριθ. πρωτ./2012 έγγραφο της σύμφωνα με την Δ6Α 1133106ΕΞ 2011 Α.Υ.Ο. λόγω κατάργησης του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ν. Ηρακλείου και μεταφοράς αυτού στην Δ.Ο.Υ υποδοχής.

Με την υπ' αριθ./2012 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας για την επανάληψη διαδικασίας συντάχθηκε η από 4/4/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και εκδόθηκαν οι κάτωθι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου:

- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 151.178,28 ευρώ για την χρήση 1998,
- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 208.273,52 ευρώ για την χρήση 1999,
- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 188.683,20 ευρώ για την χρήση 2000.

Επί των ανωτέρω αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. προσέφυγε ο ελεγχόμενος στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών αλλά η υπόθεση του δεν έχει εκδικαστεί μέχρι σήμερα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου.

2.ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Κατόπιν της υπ' αρ./2005 εντολής επανελέγχου για τις χρήσεις 1996, 1997 & 1998 και τακτικού ελέγχου για τις χρήσεις 1999, 2000 & 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου, εκδόθηκαν τα υπ' αριθ./2005 (για τη χρήση 1998),/2005 (για τη χρήση 1999),

...../2005 (για τη χρήση 2000) και/2005 (για τη χρήση 2001) φύλλα ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. (Οι χρήσεις μέχρι και το 1998 είχαν περαιωθεί βάσει της ΠΟΛ 1155/2002 και οι χρήσεις 1999 και μετέπειτα ήταν ανέλεγκτες).

Τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα είχαν κριθεί ανακριβή λόγω: α) λήψης εικονικών στοιχείων και β) μη προσκόμισης αυτών στον έλεγχο μετά από πρόσκληση.

Επί των προσφυγών που ασκήθηκαν από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./2016,/2016,/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14° Τριμελές), με τις οποίες ακυρώθηκαν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος Φ. Π., για τις χρήσεις 1998, 1999, 2000 (οικ. έτη 1999, 2000, 2001) αντίστοιχα, καθώς κρίθηκε ότι: α) δεν ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεως ούτε ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, β) μη νόμιμα ο έλεγχος είχε κρίνει τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και γ) η έκθεση επίδοσης της πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στον προσφεύγοντα δεν ανέγραφε την ώρα επίδοσης, γεγονός που την καθιστούσε άκυρη.

Κατόπιν των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας εξέδωσε και την με αριθμ./2016 εντολή μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων), για τις χρήσεις 1998, 1999 & 2000.

Κατόπιν επίσης της υπ' αρ./2016 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ακυρώθηκε το υπ' αρ./2005 (για τη χρήση 2001) φύλλο ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας εξέδωσε και την με αριθμ./2017 εντολή μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων), για τη χρήση 2001.

2.ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑΤΟ Φ.Π.Α.

A. Με την υπ' αριθ./2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14° Τριμελές), ακυρώθηκε η υπ' αρ./2005 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κής περιόδου 1998. Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας εξεδόθη η με αριθμ./2017 εντολή μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων), για τη χρήση αυτή.

Με τις υπ' αριθ./2016,/2016 &/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14° Τριμελές), ακυρώθηκαν οι υπ' αρ./2005,/2005 &/2005 πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κών περιόδων 1999, 2000 & 2001, για τους ίδιους λόγους που ακυρώθηκαν και οι αντίστοιχες πράξεις στη Φορολογία εισοδήματος.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας εξέδωσε την με αριθμ./2016 εντολή μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων), για τις χρήσεις 1999, 2000 & 2001.

B. Με τις υπ' αριθ./2016,/2016 &/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14° Τριμελές), ακυρώθηκαν οι υπ' αρ./2005,/2005 &/2005 πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρ. 6 Ν. 2523/97) διαχ/κών περιόδων 1998, 1999 & 2000.

Κατόπιν της υπ' αριθ./2016 εντολής μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας (ως αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ υποδοχής), ο έλεγχος θυροκόλλησε, παρουσία μάρτυρα, λόγω απουσίας του , την με αριθ./2017 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων,

στη διεύθυνση κατοικίας του στην οδό στο, στις 16/2/2017 και ώρα 13:15 μ.μ.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, προσκόμισε το βιβλίο εσόδων - εξόδων και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησής του, για τις διαχ/κές περιόδους 1/1-31/12/1996, 1/1-31/12/1997, 1/1-31/12/1998, 1/1-31/12/1999, 1/1-31/12/2000 και 1/1-**19/3/2001 (διακοπή εργασιών)** τα οποία παρελήφθησαν από τον έλεγχο με την αριθμ. απόδειξη παραλαβής βιβλίων και στοιχείων στις 21/2/2017 και ώρα 11:45 π.μ.

Επίσης, είχε ήδη επιδοθεί στον προσφεύγοντα, στις 11-3-2011, η υπ'αριθμ/2011 κλήση σε ακρόαση του άρθρου 6 του Ν 2690/99, στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου με την οποία κλήθηκε όπως εντός 10 ημερών υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Συνεπώς οι τυπικές πλημμέλειες, που επικαλούνται οι αποφάσεις του Διοικ. Πρωτ. Αθηνών έχουν ήδη θεραπευτεί.

Ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι τιμολόγια:

Στην χρήση 1998

A/A	Αριθμ. & ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό(δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1.				12.190.000	2.194.200	14.384.200
2.				3.354.000	603.720	3.957.720
3.				7.171.000	1.290.780	8.461.780
4.				3.042.000	547.560	3.589.560
	ΣΥΝΟΛΟ			25.757.000	4.636.260	30.393.260

Στην χρήση 1999

A/A	Αριθμ. & ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό(δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1.				7.192.800	1.294.700	8.487.500
2.				3.999.800	719.964	4.719.764
3.				5.880.000	1.058.400	6.938.400
4.				5.390.000	970.200	6.360.200
5.				5.950.000	1.071.000	7.021.000
6.				3.570.000	642.600	4.212.600
7.				3.502.000	630.360	4.132.360
	ΣΥΝΟΛΟ			35.484.600	6.387.224	41.871.824

Στην χρήση 2000

A/A	Αριθμ. & ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό (δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1.				7.977.900	1.436.022	9.413.922
2.				4.350.250	783.045	5.133.295
3.				10.842.000	1.951.560	12.793.560
4.				8.977.000	1.615.860	10.592.860
	ΣΥΝΟΛΟ			32.147.150	5.786.487	37.933.637

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Πραγματοποιήθηκαν πράγματι οι υπό κρίση συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», η οποία ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή.

2) Το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις δεν σημαίνει ότι ήταν εικονική.

3) Σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1553/2003, το γεγονός ότι η εκδότηρια επιχείρηση δεν ανευρέθη στην δηλωθείσα έδρα της, δεν σημαίνει ότι έπαυσε τις δραστηριότητές της αλλά ότι μεταφέρθηκε σε άγνωστη διεύθυνση.

4) Η φορολογική αρχή η οποία κατ' αρχήν βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας ουδέποτε εξέτασε τις υπό κρίση συναλλαγές αλλά αρκέστηκε στον έλεγχο που διεξήχθη από άλλη Υπηρεσία (Σ.Δ.Ο.Ε.).

5) Στις χρήσεις 1998 και 1999, βάσει των κείμενων διατάξεων (άρθ. 33 Κ.Φ.Ε.) φορολογήθηκε με αντικειμενικό τρόπο και κατά συνέπεια δεν υφίστατο λόγος ν' αυξήσει τις δαπάνες του.

6) Επειδή το 90% των συναλλαγών της επιχείρησής του πραγματοποιούνταν με την αντισυμβαλλόμενη και λαμβανομένου υπόψη του τζίρου της δικής του επιχείρησης, οι υπό κρίση συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί κανονικά.

7) Ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του να κριθούν ανακριβή, διότι η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας ευχερώς προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις ερευνόμενες χρήσεις. Τουλάχιστον για τα οικ. έτη 1999 και 2000 (χρήσεις 1998 και 1999) παρανόμως αυξήθηκε ο ΜΣΚΚ κατά ποσοστό 50%.

8) Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας, δηλαδή τις διατάξεις του ήδη ισχύσαντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

9) Όσον αφορά το επιβληθέν πρόστιμο Φ.Π.Α., ισχύει ήδη το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, με ημερομηνία δημοσίευσης πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. -Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων, κατά τον χρόνο τέλεσης των παραβάσεων, οριζόταν ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.....

7. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα και έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 -Ακαθάριστο εισόδημα, οριζόταν ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Επειδή με το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994 -Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, οριζόταν ότι:

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α)β)γ), δ)

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να

είναι ανώτερος από το ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%). (ισχύς από 1/1/2000 με τις διατάξεις της παρ.20 του άρθρου 4 του ν.2873/2000)

Μέχρι 31/12/1999 ίσχυε:

«Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 όταν τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.....

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά **πενήντα τοις εκατό (50%)**.

Επειδή με το άρθρο 33 (ισχύς μέχρι 31/12/1998) του Ν. 2238/1994 -Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, οριζόταν ότι:

«1.Ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης η οποία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης κατηγορίας ή δεύτερης κατηγορίας ή προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών..., θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και της εμπορικής αμοιβής, με τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης.....

20. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος κατά τις διατάξεις αυτού του άρθρου, δεν αποκλείει τον κατά τις ισχύουσες διατάξεις λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος μεγαλύτερου από αυτό που πρέπει να δηλωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου.

21. Σε περίπτωση που το εισόδημα το οποίο προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου είναι μεγαλύτερο από αυτό που δηλώνεται με την ετήσια αρχική δήλωση του φορολογούμενου, τούτο θεωρείται οριστικό εφόσον δεν διαπιστωθεί παράβαση Κ.Β.Σ. που να θίγει το κύρος των βιβλίων, κατά την ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 μέσα σε μία πενταετία»

Επειδή με το άρθρο 33 (ισχύς από 1/1/1999 - 31/12/2002) Ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, οριζόταν ότι:

«1.Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το καθαρό εισόδημα τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται λογιστικώς με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους των εξόδων που ορίζονται στο άρθρο 31. (τέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999)»

Επειδή με το άρθρο 28 παρ.1-3 ν.2879/2000 (ισχύς μόνο για τη χρήση 1999), οριζόταν ότι:

«1.Τα καθαρά εισοδήματα των επιχειρήσεων πώλησης ή παραγωγής που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο δεν μπορούν να υπερβούν τα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», η οποία ήταν φορολογικά και συναλλακτικά

υπαρκτή και το γεγονός ότι η εκδότηρια επιχείρηση δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις δεν σημαίνει ότι ήταν εικονική.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η ατομική επιχείρηση της με ΑΦΜ είχε κάνει έναρξη εργασιών στις 19.6.1986 στην Δ.Ο.Υ. Βύρωνα. Στις 24.4.1990 μετέφερε την έδρα της στη διεύθυνση στο την οποία διατήρησε έως την άνοιξη του 1996, κατά δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου, οπότε και έφυγε χωρίς να δηλώσει μεταβολή έδρας ή διακοπή εργασιών, μέχρι σήμερα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Βάσει του από 17-12-1996 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης (από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Γαλασίου) το ακίνητο στην ανωτέρω διεύθυνση είχε εκμιστωθεί από άλλον ενοικιαστή. Συνεπώς η εκδότηρια επιχείρηση έχει εκδώσει τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία μετά την αποχώρησή της από την ανωτέρω διεύθυνση.

Η δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή ΦΠΑ στο Α.Φ.Μ., με το οποίο είχε κάνει έναρξη εργασιών. Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με ΑΦΜ, μόνο για το οικονομικό έτος 2001 και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ με το ίδιο ΑΦΜ (.....) για τα έτη 1993 και 1994. (Χρήση δύο (2) διαφορετικών Α.Φ.Μ.- Η διασταύρωση αυτών κατέστη δυνατή μετά την εφαρμογή του συστήματος TAXIS, το 1998).

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών που περιγράφονται στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθώς η εκδότηρια «.....» δεν είχε αναπτύξει πραγματική επαγγελματική δραστηριότητα και δεν ήταν σε θέση να παρέχει στη λήπτρια επιχείρηση οποιουδήποτε είδους υπηρεσίες, δεδομένου, ότι δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση, και ως εκ τούτου ούτε κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή δηλαδή γαζωτικές μηχανές, κοπτοράπτες κ.α. ούτε προσωπικό, προκειμένου να παράγει το φασόν ή τα εμπορεύματα που πουλούσε. Η εκδότηρια επιχείρηση της τιμολογούσε ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως προκύπτει τόσο από την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής όσο και από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, ήταν συνεπώς συναλλακτικά ανύπαρκτη (ΣτΕ 116/2013).

Τα ληφθέντα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να διαμορφωθούν τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, για την αποφυγή καταβολής φόρων, αυξάνοντας τις αγορές και τις δαπάνες της κατά τις κρίνόμενες χρήσεις.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του να κριθούν ανακριβή, διότι η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας ευχερώς προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις ερευνόμενες χρήσεις. Τουλάχιστον για τα οικ. έτη 1999 και 2000 (χρήσεις 1998 και 1999) παρανόμως αυξήθηκε ο ΜΣΚΚ κατά ποσοστό 50%.

Κατόπιν της εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για την επανάληψη της διαδικασίας, συνεπεία των Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος αφού έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30&7 του ΠΔ 186/1992 (όπως ίσχυαν στην ελεγχόμενη χρήση).

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας ... λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή με την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας ύψους :

-για το 1998, 25.757.000 δρχ πλέον Φ.Π.Α 4.636.260 δρχ, ήτοι σύνολο 30.393.260 δρχ, σε φορολογητέες εκροές ύψους 66.910.190 δρχ

-για το 1999, 35.484.600 δρχ πλέον Φ.Π.Α 6.387.224 δρχ, ήτοι σύνολο 41.871.824 δρχ, σε φορολογητέες εκροές ύψους 106.573.957 δρχ και

-για το 2000, 32.147.150 δρχ πλέον Φ.Π.Α 5.786.487 δρχ, ήτοι σύνολο 37.933.637 δρχ, σε τζίρο 174.471.006 δρχ, ο προσφεύγων αύξησε τον φόρο εισροών κατά τα ανωτέρω ποσά Φ.Π.Α., στις ως άνω διαχ/κές περιόδους, τον οποίο εν συνεχεία παρανόμως εξέπεσε από τον φόρο εκροών, καθώς διενήργησε τις εκπώσεις αυτές με μη νόμιμα παραστατικά – εικονικά φορολογικά στοιχεία, Συνεπώς, ο έλεγχος ορθώς καταλόγισε τον Φ.Π.Α εισροών που αναλογούσε στα εικονικά φορολογικά στοιχεία και που παρανόμως εξέπεσε κατά τις χρήσεις αυτές.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στις χρήσεις 1998 και 1999, φορολογήθηκε με αντικειμενικό τρόπο βάσει των κείμενων διατάξεων (άρθ. 33 Κ.Φ.Ε.) και κατά συνέπεια δεν υφίστατο λόγος ν' αυξήσει τις δαπάνες της επιχείρησής του.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 1998, με την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκαν οι δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης, χωρίς όμως από την αύξηση αυτή να επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, διότι στην προκειμένη περίπτωση αυτά προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 33 ν. 2238/94), πλην όμως επηρεάστηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας διότι αυξάνοντας τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εισροών, τον οποίο συμψήφισε με τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών, απέδωσε στο Δημόσιο μειωμένο ποσό φόρου. Συνεπώς η επιχείρηση είχε όφελος όσον αφορά στο ΦΠΑ από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση αυτή.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 1999, με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκαν οι δαπάνες της κατά 35.484.600 δρχ. (όσο το ύψος των εικονικών στοιχείων) και από την αύξηση αυτή επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα διότι τα κέρδη της τα λογιστικά προσδιοριζόμενα θα ανέρχονταν χωρίς την λήψη των εικονικών σε $10.251.275 + 35.484.600 = 45.735.875$ δρχ και θα φορολογείτο γι' αυτά και όχι για καθαρά κέρδη ύψους 11.044.025 δρχ που τελικά φορολογήθηκε. Είναι λοιπόν πρόδηλο ότι η επιχείρηση είχε όφελος στη φορολογία εισοδήματος, ομοίως δε είχε όφελος και στο ΦΠΑ από τα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια με την έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών και την απόδοση μειωμένου ποσού φόρου.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 2000 με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκαν οι δαπάνες της κατά 32.147.150 δρχ. (όσο το ύψος των εικονικών στοιχείων) και από την αύξηση αυτή επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα διότι τα κέρδη της τα λογιστικά προσδιοριζόμενα θα ανέρχονταν χωρίς την λήψη των εικονικών σε $17.969.523 + 32.147.150 = 50.116.673$ δρχ. και θα φορολογείτο γι' αυτά και όχι για καθαρά κέρδη ύψους 17.969.523 δρχ. που τελικά φορολογήθηκε. Είναι λοιπόν πρόδηλο ότι η επιχείρηση είχε όφελος στη φορολογία εισοδήματος, ομοίως είχε όφελος και στο ΦΠΑ από τα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια, με την έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογούσε σε αυτά, από τον φόρο εκροών και την απόδοση τελικώς μειωμένου ποσού φόρου στο Δημόσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαθέσιμα αρχεία του TAXIS, ούτε ο προσφεύγων δήλωσε τις συναλλαγές του με την εκδότρια επιχείρηση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθ. 20 του Π.Δ. 186/1992, όπως είχε υποχρέωση, οι δε πληρωμές των υπό κρίση τιμολογίων έγιναν όλες σε μετρητά, όπως δηλώνει ο ίδιος.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των τιμολογίων 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 τις επίμαχες παροχές, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. (ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013 κ.α.). ο οποίος όμως δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου ν' αποδείξει την αλήθεια των ισχυρισμών του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας, δηλαδή τις διατάξεις του ήδη ισχύσαντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή με την παρ 1 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. [4174/2013](#), εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

Επειδή με το άρθρο 72 του Ν. 4174/2013, περίπτωση 17, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ότι:

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 01.01.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.».

Επειδή το άρθρο 58 του Ν.4174/2013(Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης) εφαρμόζεται από την 01.01.2014.

Συνεπώς για τις χρήσεις μέχρι και 31/12/2013 επιβάλλονται οι προσαυξήσεις του Ν.2523/97 και όχι του νέου νόμου 4174/2013.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι του έχει επιβληθεί πρόστιμο Φ.Π.Α. κατ' άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, ήτοι το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που εξέπεσε με βάσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε ενώ ισχύει ήδη το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, με ημερομηνία δημοσίευσης πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή το ως άνω άρθρο ορίζει ρητά ότι: «παρ. 1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

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 εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί.

Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, **απαιτείται** η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1.

Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Η αίτηση-δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμόδιου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση.

Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης.

Επί υποθέσεων που είχαν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν είχε εκδοθεί ακόμη απόφαση ή είχε εκδοθεί αλλά δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω συνυποβαλλομένη δήλωση ανέκκλητης αποδοχής και η συνεπεία αυτής καταβολή της οφειλής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ενέχει, κατά περίπτωση, και παραίτηση των διαδίκων από του δικαιώματός τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από του δικογράφου του ασκηθέντος ενδίκου μέσου.

Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α'97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας του παρόντος άρθρου.»

Επειδή ο προσγεύγων δεν υπέβαλε σχετική αίτηση και ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, όπως απαιτείται σύμφωνα με την παρ. 3 του ανωτέρω άρθρου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30-06-2017 και 03-07-2017 θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (επανάληψη διαδικασίας) και την από 03-07-2017 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (επανάληψη διαδικασίας), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./31-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, κατά των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων:

1) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/1998	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος προστιθέμενης αξίας	- 258.303 δρχ (πιστωτικό)	4.636.260 δρχ	4.636.260 δρχ	4.636.260 δρχ ή 13.606,05 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		5.563.512 δρχ	5.563.512 δρχ	5.563.512 δρχ ή 16.327,25 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.693.081δρχ	10.199.771 δρχ	10.199.771 δρχ	10.199.771 δρχ ή 29.933,30 €

2) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/1999	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος προστιθέμενης αξίας	0 δρχ	6.645.531 δρχ	6.645.531 δρχ	6.645.531 δρχ ή 19.502,66 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		7.974.637 δρχ	7.974.637 δρχ	7.974.637 δρχ ή 23.403,19 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0 δρχ	14.620.168 δρχ	14.620.168 δρχ	14.620.168 δρχ ή 42.905,85€

3) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2000	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος προστιθέμενης αξίας	- 140.913 δρχ (πιστωτικό)	5.786.487 δρχ	5.786.487 δρχ	5.786.487 δρχ ή 16.981,62 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		6.943.784 δρχ	6.943.784 δρχ	6.943.784 δρχ ή 20.377,94 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	- 140.913 δρχ	12.730.271 δρχ	12.730.271 δρχ	12.730.271 δρχ ή 37.359,56 €

4) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Διαχ/κή περίοδος 01/01-19/03/2001	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος προστιθέμενης αξίας	0	140.913 δρχ	140.913 δρχ	140.913 δρχ ή 413,54 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		169.096 δρχ	169.096 δρχ	169.096 δρχ ή 496,24 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0	310.009 δρχ	310.009 δρχ	310.009 δρχ ή 909,78 €

5) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Συνολικό ποσό προστίμου : $4.636.260 * 3 = 13.908.780$ δρχ ή 40.818,14 €

6) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Συνολικό ποσό προστίμου : $6.387.228 * 3 = 19.161.684$ δρχ ή 56.223,85 €

7) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :
Συνολικό ποσό προστίμου : $5.786.487 * 3 = 17.359.461$ δρχ ή 50.945,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.