



**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 16/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4398

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλ. : 213 1604 526
FAX : 213 1604 567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

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

4. Την από 18/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 5.190.323,21 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.737.032,71 € πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 462.410,06 €.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012. Η αιτία του ελέγχου ήταν τα με αρ. πρωτ./2014,/2014,/2014,/2015,/2015,/2015 και/2015 έγγραφα του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής που αφορούσαν το προσφεύγοντα και διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας με συνημμένες τις αντίστοιχες πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν. 2859/2000(ΦΠΑ) και Ν. 2238/1994(Κύρωση Φορολογίας Εισοδήματος).

Στα έγγραφα αυτά αναφέρονταν πληροφορίες σχετικά με τη διακίνηση ράβδων χρυσού , ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Συγκεκριμένα στις 01/09/2012 κατά τη διάρκεια ελέγχων στην αίθουσα αναχωρήσεων των επιβατών extra scengen του αερολιμένα “Ελ. Βενιζέλος”, εντοπίστηκε χειραποσκευή που ανήκε στον επιβάτη μόνιμο κάτοικο και μετέφερε δέκα τέσσερις (14) ράβδους χρυσού, σε διάφορα μεγέθη , βάρους 8.227 γραμμαρίων, αγνώστου καθαρότητας καθώς και διακόσιες σαράντα μία (241) χρυσές, λίρες Αγγλίας βάρους 1.917 γραμμαρίων και έξι (6) συλλεκτικά νομίσματα βάρους 77 γραμμαρίων, χωρίς την προβλεπόμενη από τις τελωνειακές διατάξεις γραπτή άδεια εξαγωγής. Για τη νόμιμη κατοχή των ανωτέρω υπέδειξε τιμολόγια στα οποία ως εκδότης/πωλητής του χρυσού φέρεται η εταιρεία & με ΑΦΜ , που εδρεύει στην και ως παραλήπτης φέρεται η εταιρεία Μοναδικός μέτοχος της εν λόγω εταιρείας είναι ο προσφεύγων. Τα αναγραφόμενα στα δύο τιμολόγια στοιχεία δεν συμφωνούσαν απόλυτα με τα αναφερόμενα είδη, ούτε κατά είδος, ούτε κατά βάρος κι επίσης από τα τιμολόγια δηλωνόταν ενδοκοινοτική μεταφορά ενώ από τις κάρτες επιβίβασης του κομιστή προέκυπτε προορισμός τρίτης χώρας.

Από το διενεργηθέντα μερικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν έκανε επανέναρξη εργασιών ως όφειλε, δεν τήρησε βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας ως όφειλε, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής, Τιμολόγιο Αγοράς) για την αγορά δεκατεσσάρων (14) ράβδων χρυσού, σε διάφορα μεγέθη, βάρους 8.227 γραμμαρίων αγνώστου καθαρότητας και διακόσιες σαράντα μία (241) χρυσών, λιρών Αγγλίας βάρους 1.917 γραμμαρίων που εκτιμήθηκαν στο ποσό των 328.006,83 € ούτε για τη πώληση και διακίνηση αυτών και εξέδωσε ως υποκρυπτόμενος εκδότης στη χρήση 2012 προς είκοσι εννέα (29) ιδιώτες για λογαριασμό της επιχείρησης & πενήντα πέντε (55) εικονικά τιμολόγια αγοράς χρυσού και ασημιού συνολικής αξίας 3.545.050,14 € και προς (102) ιδιώτες για λογαριασμό της επιχείρησης & εκατόν εβδομήντα οκτώ (178) εικονικά τιμολόγια που αφορούν στο σύνολο τους ανύπαρκτες συναλλαγές αγοράς χρυσού και ασημιού συνολικής αξίας 18.992.311,75 €.

Ο έλεγχος με την με αριθ. πρωτ./15 Πρόσκληση προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων στις 19/10/2015 κάλεσε τον προσφεύγοντα εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την επόμενη της επίδοσης της, να θέσει στην διάθεση του τα τηρούμενα Βιβλία και Στοιχεία, Δηλώσεις Φ.Π.Α, Φορολογίας εισοδήματος κ.λ.π. Αν και παρήλθε χρονικό διάστημα κατά πολύ μεγαλύτερο της ταχθείσας προθεσμίας που είχε δοθεί από τον έλεγχο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία του ανακριβή για την εν λόγω περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του πδ 186/1992. Εξάλλου οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης και καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος το λογιστικό αποτέλεσμα δεν έγινε αποδεκτό σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος και τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994 λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον έσοδα ύψους 22.865.368,72 € από τη δραστηριότητα του "εμπορίου πολύτιμων μετάλλων" που δεν συμπεριελήφθησαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013.

Συνέπεια τούτων ο έλεγχος προέβη και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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

- Δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας σε τι συνίσταται η φερόμενη εικονικότητα των κρίσιμων παραστατικών στοιχείων.
- Δεν αποδεικνύεται η απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
- Η παραδοχή περί εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης είναι εσφαλμένος.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα και ως προς την λήψη υπόψη φερομένων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων χωρίς να έχει χωρήσει η προηγούμενη και απαιτούμενη ως

ουσιώδης τύπος διαδικασίας έκθεση κατάσχεσης, αφού ο έλεγχος φέρεται ότι έγινε στα επίσημα βιβλία της επιχείρησης .

- Δεν επιδόθηκε στον προσφεύγοντα ουδεμία κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων.
- Δεν κλητεύθηκε προς παροχή εξηγήσεων προ της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και προ της έκδοσης προσβαλλόμενης πράξης.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992: «*4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:.....στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3... θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις...»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994: «*2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:...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.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

- α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
- β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:..... **2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' 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. ...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 στην νόθευση αυτών. ...γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων...»

Επειδή ο έλεγχος επιδίδοντας στον προσφεύγοντα στη διεύθυνση της κατοικίας του την με αριθ. πρωτ./15 Πρόσκληση προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων στις, τον κάλεσε εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την επόμενη της επίδοσης της, να θέσει στην διάθεση του τα τηρούμενα Βιβλία και Στοιχεία, Δηλώσεις Φ.Π.Α, Φορολογίας εισοδήματος κ.λ.π. Αν και παρήλθε χρονικό διάστημα κατά πολύ μεγαλύτερο της ταχθείσας προθεσμίας που είχε δοθεί από τον έλεγχο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία. Ως εκ τούτου κι εφόσον οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης και καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντα, ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα βιβλία του ανακριβή για τη χρήση 2012. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα εξωλογιστικά όπως ακριβώς ορίζουν οι σχετικές διατάξεις, λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον έσοδα ύψους 22.865.368,72 € από τη δραστηριότητα του “εμπορίου πολύτιμων μετάλλων” που δεν συμπεριελήφθησαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013.

Επειδή όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο:

-Στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι Κυπριακές αρχές απάντησαν μεταξύ των άλλων ότι από την 21^η Νοεμβρίου 2011 μέχρι και σήμερα, μοναδικός μέτοχος της εταιρείας &, η οποία φαινόταν ότι ήταν εκδότης των τιμολογίων και πωλητής του χρυσού είναι ο Έλληνας Υπήκοος,, ήτοι ο προσφεύγων με δηλωμένη διεύθυνση διαμονής την

Επίσης απάντησαν ότι:

- Η εν λόγω εταιρεία δεν είναι εγγεγραμμένη στο Ηλεκτρονικό Μητρώο του Τμήματος Τελωνείων, επομένως δεν έχει πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε μεταφορές, εισαγωγές, εξαγωγές ή διαμετακομίσεις στην, από ή δια μέσω της και ως συνεπακόλουθο δεν έχει καταθέσει οποιαδήποτε τελωνειακό ή άλλα έγγραφα στις Αρμόδιες Τελωνειακές Αρχές της
- Από τα στοιχεία της Υπηρεσίας Φ.Π.Α.(.....) προκύπτει ότι από την & για την περίοδο 1/02/2012 - 30/04/2012, δηλώθηκαν εκροές (χωρίς ΦΠΑ) συνολικού ποσού € 10.266.119,00 και εισροές (χωρίς ΦΠΑ) συνολικού ποσού € 0,00 €.

Επειδή σύμφωνα με την από 15/06/2016 έκθεση ελέγχου ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και την από 15/06/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης δήλωσε ότι μετέφερε ο ίδιος τα αγαθά και όχι κάποια μεταφορική εταιρεία. Σύμφωνα με τους λογιστές της επιχείρησης, οι πληρωμές πραγματοποιήθηκαν τοις μετρητοίς. Κατά συνέπεια δεν είναι διαθέσιμα τραπεζικά έγγραφα. Στις η κυπριακή εταιρεία & προσκόμισε ενημερωτικό υπόμνημα, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ./12, σύμφωνα με το οποίο οι αγορές του χρυσού που κατασχέθηκε στο αεροδρόμιο Ελ. Βενιζέλος πραγματοποιήθηκαν από τρεις διαφορετικές πηγές:

α) Από Έλληνες πολίτες οι οποίοι δεν είχαν την ιδιότητα του εμπόρου

β) Από πολίτες άλλων χωρών της Ε.Ε

γ) Από Έλληνες επιχειρηματίες (εμπόρους χρυσού, ενεχυροδανειστές)

Επειδή όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο :

- Δεν υπάρχει αποδεδειγμένος τρόπος κτήσης του χρυσού και του ασημιού από τους φερόμενους ως πωλητές.
- Δεν υπάρχει κανένα έγγραφο (φορτωτική, δήλωση σε αεροδρόμιο, δήλωση σε τελωνείο, ασφαλιστήριο μεταφοράς), που να πιστοποιεί την μεταφορά των αγαθών από τη Ελλάδα στην Κύπρο.
- Δεν υπάρχει κανένα τραπεζικό έγγραφο (καταθετήριο, extrait) που να πιστοποιεί την πληρωμή των αγαθών μέσω τραπεζικού συστήματος και μάλιστα τόσο μεγάλου τιμήματος.
- Δεν υπάρχει κανένα αξιόγραφο (επιταγή, συναλλαγματική) που να πιστοποιεί την εξόφληση ενός τόσο μεγάλου τιμήματος το οποίο να πιστοποιεί τον τρόπο εξόφλησης των πωληθέντων αγαθών (χρυσού, ασημιού και λοιπών τιμαλφών)
- Ο τρόπος εξόφλησης με μετρητά απέχει από την εμπορική πρακτική που συνηθίζεται σε τόσο μεγάλες συναλλαγές.
- Δεν υπάρχει κανένα συμφωνητικό μεταξύ των δύο συμβαλλόμενων που να πιστοποιεί τις παραπάνω συναλλαγές.
- Εν γένει δεν τηρήθηκε κανένας κανόνας της εμπορικής πρακτικής και της φορολογικής νομοθεσίας και μάλιστα για τόσο μεγάλου μεγέθους συναλλαγές .
- Ο προσφεύγων σε κατάθεση του προς τους υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. δήλωσε ότι παραλάμβανε και εξοφλούσε τα εμπορεύματα στην Ελλάδα με την ιδιότητα του Δ/ντος Σύμβουλου της εταιρείας &, η οποία όμως δεν είχε προβεί στην έναρξη υποκαταστήματος ούτε σε ορισμό φορολογικού αντιπρόσωπου στην Ελλάδα.
- Σχετικά με τις χρυσές λίρες που φέρεται να αγοράστηκαν από την &, οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν εντός τις επικράτειας της χώρας μεταξύ του προσφεύγοντα και των διάφορων πολιτών - ιδιωτών εφόσον δεν κατέληξαν σε και συγκεκριμένα στην &
- Δεν εντοπίστηκε κανένα φορολογικό στοιχείο μεταφοράς (Δελτίο Αποστολής , Φορτωτική , Διεθνής Φορτωτική - CMR) των χρυσών τιμαλφών από τις διάφορες χώρες της

Ευρώπης στην Ελλάδα, αφού δεν δηλώθηκε ούτε στις αρμόδιες τελωνειακές αρχές ούτε στις αρμόδιες φορολογικές αρχές η άφιξη τους στην Ελλάδα.

- Πραγματικός προορισμός των ράβδων χρυσού ήταν το μέσω (σύμφωνα με τις κάρτες διαβίβασης του κομιστή) χωρίς να δηλωθούν στο αρμόδιο τελωνείο με την ανάλογη διασάφηση εξαγωγής, ενώ τα φορολογικά παραστατικά που προσκομίστηκαν αφορούν άλλες συναλλαγές μεταξύ της και της εταιρείας

Κατά συνέπεια από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι ο ορθώς ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εικονικότητας των κρίσιμων παραστατικών στοιχείων πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή επιπρόσθετα σύμφωνα με την από 15/06/2016 έκθεση ελέγχου ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και την από 15/06/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας:

-όπως εμφανίζεται στο πληροφορικό σύστημα “taxis” του υπουργείου οικονομικών ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Παλαιού Φαλήρου στις ως έμπορος ψιλικών (επί της οδού στο) και δήλωση παύσης εργασιών στην ίδια Δ.Ο.Υ. στις Κατά τον χρόνο δέσμευσης του χρυσού (την 1^η Σεπτεμβρίου 2012), αποδέχεται ότι ο διακινούσε τις πλάκες χρυσού για λογ/σμό της εταιρείας στην Κύπρο & Ωστόσο η εταιρεία δεν πραγματοποίησε ποτέ έναρξη δραστηριότητας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ στην Ελλάδα αλλά ο πραγματικός διακινητής του χρυσού ήταν ο προσφεύγων.

-ο προσφεύγων ισχυρίστηκε στην κατάθεση του ότι οι “πλάκες χρυσού ” που κατασχέθηκαν στο αεροδρόμιο Ελ. Βενιζέλος από τελωνειακούς υπαλλήλους προέρχονται από “ χύτευση - λιώσιμο” των τιμαλφών και χρυσών νομισμάτων που αγοράστηκαν από ιδιώτες και ενεχυροδανειστές στη Ελλάδα και άλλους ευρωπαίους πολίτες (Βούλγαρους, Ούγγρους, Ιταλούς, Ισπανούς). Επίσης δήλωσε ότι η χύτευση πραγματοποιήθηκε σε “φουρνάκι” στην κατοικία του, γεγονός που είναι αδύνατο χωρίς να υπάρχει ο κατάλληλος τεχνικός εξοπλισμός, το κατάλληλο εξειδικευμένο προσωπικό και γενικά η κατάλληλη υποδομή.

-οι κυπριακές φορολογικές αρχές με στο από 12.9.2012 έγγραφο του Τμήματος ανέφεραν ότι: *“Όλα τα τιμολόγια αγορών και πωλήσεων εκδίδονται αποκλειστικά από τον διευθυντή της εν λόγω εταιρείας στο εξωτερικό (μάλλον στην Ελλάδα) και στη συνέχεια αποστέλλονται στη Κύπρο ταχυδρομικώς με σκοπό την ετοιμασία των απαραίτητων λογιστικών βιβλίων της εταιρείας και υποβολή των σχετικών βεβαιώσεων τόσο στον Φόρο Εισοδήματος όσο και στην Υπηρεσία Φ.Π.Α.”*

-από τις καταθέσεις των φερόμενων ως πωλητών χρυσού και ασημιού κανένας δεν επιβεβαίωσε ότι πουλήσε χρυσό στην & ,παρά μόνο δύο και κοινό σημείο όλων σχεδόν των φερόμενων ως πωλητών είναι το γεγονός ότι ο

προσφεύγων τους γνώριζε από τα παιδικά - μαθητικά χρόνια ή ήταν κάτοικοι του , που είναι ο τόπος κατοικίας του.

Κατά συνέπεια από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν ο υποκρυπτόμενος εκδότης των επίμαχων εικονικών τιμολογίων Αγοράς Χρυσού με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς εξέδωσε ως υποκρυπτόμενος εκδότης στη χρήση 2012 προς είκοσι εννέα (29) ιδιώτες για λογαριασμό της επιχείρησης & πενήντα πέντε (55) εικονικά τιμολόγια αγοράς χρυσού και ασημιού συνολικής αξίας 3.545.050,14 € και προς (102) ιδιώτες για λογαριασμό της επιχείρησης & εκατόν εβδομήντα οκτώ (178) εικονικά τιμολόγια που αφορούν στο σύνολο τους ανύπαρκτες συναλλαγές αγοράς χρυσού και ασημιού συνολικής αξίας 18.992.311,75 €.

Επειδή στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής ο έλεγχος παρέλαβε από τις κυπριακές αρχές κατάσταση με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (καταστάσεις τιμολογίων) της επιχείρησης & (ΑΦΜ) κατά τα έτη 2011 και 2012 (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από Ελλάδα και ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς Ελλάδα, Βέλγιο και Ολλανδία) με την διαβεβαίωση ότι σε περίπτωση που κριθεί απαραίτητο θα σταλούν αντίγραφα αυτών.

Στη συνέχεια του αιτήματος του ελέγχου σχετικά με την αποστολή αντιγράφων των τιμολογίων αυτών, το υπουργείο Οικονομικών της Κύπρου ανέφερε ότι τα είχε στην κατοχή του κατά τη διάρκεια της εξέτασης του αιτήματος, αλλά στη συνέχεια τα τιμολόγια επεστράφησαν στους λογιστές της εταιρείας και εκείνοι με την σειρά τους τα απέστειλαν στον διευθυντή της εταιρείας κ. - στην Ελλάδα , δηλαδή τον προσφεύγοντα στη διεύθυνση κατοικίας του στο

Ο έλεγχος με την με αριθ. πρωτ...../15 Πρόσκληση προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων στις 19/10/2015 κάλεσε τον προσφεύγοντα εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την επόμενη της επίδοσης της, να θέσει στην διάθεση του τα τηρούμενα Βιβλία και Στοιχεία, Δηλώσεις Φ.Π.Α, Φορολογίας εισοδήματος κ.λ.π. Αν και παρήλθε χρονικό διάστημα κατά πολύ μεγαλύτερο της ταχθείσας προθεσμίας που είχε δοθεί από τον έλεγχο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία. Εφόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα Βιβλία και Στοιχεία του, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του περί κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων πρέπει να απορριφθεί ως ανυπόστατος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 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.»

Επειδή την 1/4/2014 επιδόθηκε από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα το με αριθμ/2016 "Σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 & 62 Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ)", όπου αναγράφονται αναλυτικά το πόρισμα του ελέγχου και οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, από κοινού: α) με τον με αριθμ...../..... &/..... Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α των ετών 2011 & 2012 αντίστοιχα β) με τον με αριθμ...../..... &/..... Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν.2523/1997) των ετών 2011 & 2012 αντίστοιχα γ) με τον με αριθμ...../..... &/..... Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος των οικ. ετών 2012 & 2013 αντίστοιχα, με το οποίο τον καλούσε εντός 20 (είκοσι) ημερών από την επομένη της επίδοσης, όπως υποβάλει εγγράφως ή ηλεκτρονικώς στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή και παρέχοντας προφορικές διευκρινίσεις επί των ήδη υποβληθέντων εγγράφων απόψεων, στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας ή στον υποδεικνυόμενο υπ' αυτού υπάλληλο.

Πράγματι ο προσφεύγων προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και υπέβαλε σύμφωνα με τα προαναφερόμενα το με αριθμό πρωτ...../2016 έγγραφό του, παρέχοντας σχετικές επεξηγήσεις για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις τις οποίες και έλαβε υπόψη ο έλεγχος όπως αναφέρεται στη σελ.32 της από 15/06/2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 :
«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 εμπειριστατωμένα 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 στις 16/6/2016 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα από την της περιφέρειας του με έδρα το ακριβές φωτοαντίγραφο της υπ' αρ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας από κοινού με ακριβές φωτοαντίγραφο της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), για να λάβει γνώση και για κάθε νόμιμη συνέπεια.

Επειδή από τα προαναφερόμενα διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος σε κάθε περίπτωση έπραξε τα προβλεπόμενα στα πλαίσια των διατάξεων του νόμου Ν.4174/13(Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) σχετικά με τη κλήτευση προς παροχή εξηγήσεων του προσφεύγοντα καθώς και την έκδοση των προσωρινών και οριστικών πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/06/2016 έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη στο σύνολό της με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ και την επικύρωση:

της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Διαφορά φόρου	5.190.323,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	3.737.032,71 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	462.410,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.389.612,29 €

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεο.

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών α0) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).