



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - 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, 2/5/2018

Αριθμός απόφασης: 865

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).

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

3. 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*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...** και του με αρ. πρωτ. ... συμπληρωματικού υπομνήματος κατά **α)** της με αριθ. ... **/2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011, **β)** της με αριθ. ... **/2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2012, **γ)** της με αριθ. ... **/2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2013 και **δ)** της με αριθ. ... **/2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/13 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από ... **/2018** και με αρ. πρωτ.:... κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και του με αρ. πρωτ. ... συμπληρωματικού υπομνήματος του ... με **ΑΦΜ:...**, 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:

1. Με τη με αριθ. ... /2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **188,736,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2011 – 31/12/2011**, λόγω έκδοσης τριάντα τριών (33) εικονικών φορολογικών παραστατικών για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 471.840,00€ σε διάφορες επιχειρήσεις, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $471.840,00€ \times 40\% = 188,736,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ....2017.
2. Με τη με αριθ. ... /2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **448.266,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2012 – 31/12/2012**, λόγω έκδοσης εξήντα τριών (63) εικονικών φορολογικών παραστατικών για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.120.665,00€ σε διάφορες επιχειρήσεις, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $1.120.665,00€ \times 40\% = 448.266,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.1.../2017.
3. Με τη με αριθ. ... /2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **304.946,80€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2013 – 31/12/2013**, λόγω έκδοσης εβδομήντα έξι (76) εικονικών φορολογικών παραστατικών για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 762.367,00€ σε διάφορες επιχειρήσεις, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $762.367,00€ \times 40\% = 304.946,80€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
4. Με τη με αριθ. ... /2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/13** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00€** για το φορολογικό έτος 2017 λόγω μη ανταπόκρισης σε έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

... σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. δ και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013.
Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. ... εκδόθηκαν βάσει της από .../2017 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ και Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ... σε εκτέλεση των με αρ. .../16, .../16 και .../17 εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αρ. .../2015 πληροφοριακό δελτίο - ανώνυμη καταγγελία της ίδιας υπηρεσίας που αναφέρει ότι τέσσερις διαφημιστικές εταιρίες μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, προβαίνουν σε έκδοση εικονικών τιμολογίων. Η παραπάνω καταγγελία διαβιβάστηκε και στην Εισαγγελία Πρωτοδικών ... και εκδόθηκε η με αριθμό ΑΒΜ... Εισαγγελική Παραγγελία για την ίδια υπόθεση.

Σύμφωνα με την από .../2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ και Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ... , η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα εξέδωσε ανά χρήση τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους:

ΠΙΝΑΚΑΣ Α - ΧΡΗΣΗ 2011

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
1	...	...	2	31.000,00
2	...	...	2	8.900,00
3	...	...	1	4.200,00
4	...	...	14	218.000,00
5	...	...	10	198.000,00
6	...	...	3	11.350,00
7	...	...	1	390,00
ΣΥΝΟΛΟ			33	471.840,00

ΠΙΝΑΚΑΣ Β - ΧΡΗΣΗ 2012

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
1	...	...	6	189.270,00
2	...	...	6	34.630,00
3	...	...	34	678.740,00
4	...	...	7	138.085,00
5	...	...	10	79.940,00
ΣΥΝΟΛΟ			63	1.120.665,00

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ - ΧΡΗΣΗ 2013

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
1	...	...	1	1.500,00
2	...	...	2	4.130,00
3	...	...	26	357.756,00
5	...	...	47	398.981,00
ΣΥΝΟΛΟ			76	762.367,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Λανθασμένα συμπεράσματα του ελέγχου - Μη εικονικότητα των συναλλαγών.
2. Ύπαρξη έδρας και επαγγελματικής δραστηριότητας.

3. Μη έγκυρες επιδόσεις εγγράφων και ακυρότητα της έκθεσης ελέγχου λόγω μη επίδοσης των συνημμένων εγγράφων σε αυτή.
4. Πραγματικές συναλλαγές με πελάτες και ορθός τρόπος εξόφλησης μέσω επιταγών ή τραπεζικών καταθέσεων.
5. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου λόγω αοριστίας.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τέταρτο και πέμπτο λόγο περί λανθασμένων συμπερασμάτων ελέγχου, μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, ύπαρξης έδρας και επαγγελματικής δραστηριότητας, πραγματικών συναλλαγών με πελάτες, ορθού τρόπου εξόφλησης μέσω επιταγών ή τραπεζικών καταθέσεων και αοριστίας προσβαλλόμενων πράξεων

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 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

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 τη νομολογία η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **1506-30/1/2007** έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: *«η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης....».*

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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

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

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην από .../2017 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) ... αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για την περί εικονικότητας κρίση του ελέγχου και τον προσδιορισμό των προστίμων. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα:

✓ Δεν απασχόλησε προσωπικό, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από αλληλογραφία με το ΙΚΑ και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο παροχής υπηρεσιών διαφήμισης που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, όπως προσκομίστηκαν ή κατασχέθηκαν από τους πελάτες της.

✓ Ο προσφεύγων, κάτοικος ... επί της οδού ..., υπέβαλλε την υπ' αρ. ...2016 δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία διακοπής την .../2016 (μετά την έναρξη του ελέγχου). Η επιχείρηση δήλωνε ως έδρα την οδό ... στη Δεν δηλώθηκε στο TAXIS ούτε διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη άλλης εγκατάστασής της.

✓ Ουσιαστικά η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση στερείτο έδρας - επαγγελματικής εγκατάστασης, καθώς η ιδιοκτήτρια του επαγγελματικού χώρου που μίσθωνε, κατέθεσε ενόρκως ότι από το χρονικό διάστημα .../12 και μετέπειτα ο ... είχε αποχωρήσει από το χώρο ενώ και πριν τις .../12 η εν λόγω επαγγελματική στέγη ήταν ανενεργή για μεγάλο χρονικό διάστημα, καθώς δεν εμφανιζόταν κανείς, ενώ μοναδικός εξοπλισμός του επαγγελματικού χώρου ήταν δύο γραφεία.

✓ Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του.

✓ Από έρευνα που διενεργήθηκε στο σύστημα TAXIS διαπιστώθηκε ότι από ενάρξεως λειτουργίας της, δεν εκπληρώνει ορθά τις φορολογικές της υποχρεώσεις, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ανακριβείς εκπρόθεσμες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών για τις χρήσεις 2011-2012, ενώ δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2013.

✓ Κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος προέβη από κοινού με τις λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών στοιχείων σε εικονικές εξοφλήσεις των συναλλαγών. Όπως αναλυτικά περιγράφεται στην έκθεση και έπειτα από αλληλογραφία με τα τραπεζικά ιδρύματα διαπιστώθηκε ότι τα χρήματα των επιταγών με τα οποία υποτίθεται ότι πληρωνόταν ο προσφεύγων για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την εταιρία «... » κατέληγαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς μελών της οικογένειας ... , νόμιμων εκπροσώπων της εταιρίας αυτής. Αντίστοιχα στην περίπτωση του πελάτη «... », από τις απαντήσεις των τραπεζών προκύπτει, ότι δεν εισπράττονται όλα τα ποσά από τον ... αλλά από τρίτα πρόσωπα ή τρίτες επιχειρήσεις, χωρίς να υπάρχουν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που να δικαιολογούν αυτές τις οπισθογραφήσεις των επιταγών. Παρομοίως και στην περίπτωση του πελάτη «... », δεν έγινε εξόφληση των συναλλαγών, καθώς οι επιταγές, με τις οποίες υποτίθεται ότι εξοφλείτο ο ... , δεν πέρασαν καν από τα χέρια του.

✓ Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι παρέδιδε τις επιταγές των πελατών του σε προμηθευτές του είναι ανακριβής καθώς αφενός δεν προκύπτει ότι είχε συναλλαγές με προμηθευτές (από τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών) και αφετέρου δεν επιβεβαιώθηκε από τον ενδεδειγμένο έλεγχο των επιταγών και των οπισθογραφήσεων τους.

✓ Από επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις στην τριετία 2011 - 2013 παρατηρείται αναντιστοιχία αγορών – πωλήσεων, καθώς η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα εμφανίζεται να έχει λάβει τρία φορολογικά στοιχεία αξίας 5.827,71€ και να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας 2.354.872,00€.

✓ Οι περισσότερες από τις λήπτριες επιχειρήσεις έχουν λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία και από τις άλλες τρεις επιχειρήσεις που καταγγέλλονται βάσει του με αρ. .../2015 πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ ... για έκδοση εικονικών τιμολογίων, οδηγώντας στο συμπέρασμα της ύπαρξης κυκλώματος που εξέδιδε εικονικά τιμολόγια, ανάλογα με τις ανάγκες των ληπτριών επιχειρήσεων.

✓ Ο έλεγχος απευθύνθηκε ενδεικτικά σε ορισμένους φορείς των διαφημίσεων (ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες) και ζήτησε πληροφορίες για τυχόν συνεργασία τους με τον προσφεύγοντα, οι οποίοι απάντησαν ότι δεν έχουν συνεργαστεί με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα και δεν έχουν διαφημίσει προϊόντα του εμφανιζόμενου πελάτη της «... ».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του. Τα περισσότερα από τα στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, είχαν περιέλθει ήδη στη γνώση του ελέγχου μέσω των κατασχεθέντων και προσκομισθέντων στοιχείων και εγγράφων των πελατών του και της

αλληλογραφίας με τραπεζικά ιδρύματα και λοιπών ελεγκτικών ενεργειών, καθώς αυτός δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Περί του τρίτου λόγου ήτοι μη έγκυρων επιδόσεων εγγράφων και ακυρότητας της έκθεσης ελέγχου λόγω μη επίδοσης των συνημμένων εγγράφων σε αυτή

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 2 περ. γ΄ του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 50 παρ. 1 του Ν.2717/1999** ορίζεται ότι: «Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 51 παρ. 1 του Ν.2717/1999** ορίζεται ότι: «Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ. 4 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της...».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ορθώς επιδόθηκαν τα έγγραφα από τη φορολογική διοίκηση λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις καθώς και το γεγονός ότι ο προσφεύγων προέβη σε διακοπή της ατομικής του επιχείρησης επί της οδού ... στη ..., με ημερομηνία

διακοπής .../2016. Οι επιδόσεις που συντελέστηκαν αναφέρονται αναλυτικά στην από .../2017 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων ... και συνοπτικά ως εξής:

- ✓ Ο έλεγχος μετέβη στις ...4/2016 στη δηλωθείσα στο TAXIS έδρα του προσφεύγοντα επί της οδού ... στη ... όπου διαπίστωσε ότι δε λειτουργεί η εν λόγω ατομική επιχείρηση, εφόσον ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει διακοπή ή μεταβολή εργασιών μέχρι τη μέρα έναρξης του ελέγχου, ο έλεγχος μετέβη στην τότε δηλωθείσα στο TAXIS κατοικία του επί της οδού ... στη ... και λόγω του ότι δεν βρήκε τον ίδιο, επέδωσε στη ..., μητέρα και σύνοικό του, τη με αρ. .../2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων και αρχείων.
- ✓ Ο έλεγχος μετέβη στις ...10/2017 στην οδό στη... για την επίδοση του με αρ.:.../2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήσης σε ακρόαση, του με αρ.:.../2017 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου και της με αρ.πρωτ.:.../2017 κλήσης σε απολογία στον προσφεύγοντα και διαπίστωσε ότι το ακίνητο όπου διέμενε μαζί με τους γονείς του είχε μεταβιβαστεί σε τρίτους, δυνάμει του με αρ. .../17 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Από πληροφορίες των περίοικων, εντόπισε τη νέα οικία του, επί της οδού ... στη ... και επειδή ο ίδιος απουσίαζε την ώρα της επίδοσης, τα ανωτέρω έγγραφα επιδόθηκαν στον πατέρα και σύνοικό του ... την ίδια μέρα.
- ✓ Μετέπειτα στο με αρ.πρωτ.:...11/2017 γραπτό υπόμνημά του προς την ΥΕΔΔΕ, ο ... δήλωσε ως διεύθυνση κατοικίας την οδό ...στις ... με σύνοικο τρίτο πρόσωπο.
- ✓ Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS -υποσύστημα μητρώου δηλώθηκε μεταβολή - αλλαγή της διεύθυνσης κατοικίας του προσφεύγοντα με νέα διεύθυνση την επί της οδού ...στις ... στις ...11/2017.
- ✓ Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιδόθηκαν στις ...12/2017 στον ίδιο τον προσφεύγοντα από δικαστικό επιμελητή, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*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 δύνатаι 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, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του Ν. 2690/2000** ορίζεται ότι: «**1.** Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. **2.** Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία

εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. 4. Το δικαίωμα των παραγράφων 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει γραπτό αίτημα του προσφεύγοντα για χορήγηση στοιχείων της υπόθεσης προς τη φορολογική διοίκηση.

Κατά συνέπεια οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής και του με αρ. πρωτ. ... συμπληρωματικού υπομνήματος του ... με **ΑΦΜ**:.... .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2011 - 31/12/2011

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	188.736,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2012 - 31/12/2012

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	448.266,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2013 - 31/12/2013

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	304.946,80€

Φορολογικό Έτος 2017

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/13

	Ποσό
Πρόστιμο	500,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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.