



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604564

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 03-02-2017

Αριθμός Απόφασης 1209

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

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

ε. 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.

στ. 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 υπ' αριθμόν 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 **06/10/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα στοΑθηνών-Λαμίας, στην θέση- Εύβοια -ΤΚ 34100, κατά της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007-31/12/2007**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 550.027,94 €, πλέον 660.033,53 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 1.210.061,47 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο (ΠΟΛ 1037/05 & ΠΟΛ 1081/05) για τα οικ. έτη 2006, 200 & 2008 από το ΠΕΚ Αθηνών, ως οι από 28-07-2007 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ (αρ. εντολής ελέγχου/06-03-2008).

Εν συνεχεία προέκυψαν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, όπως περιγράφονται στο με αρ. πρωτ./01-07-2014 δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Επιχ/κή Δ/νση Ειδ. Υποθ. Αθηνών Υποδ/νση Α'-Τμήμα Β', η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και συγκεκριμένα από το με αρ. πρωτ./01-07-2014 δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Επιχ/κή Δ/νση Ειδ. Υποθ. Αθηνών Υποδ/νση Α'-Τμήμα Β' που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προέκυπτε ότι η επιχείρηση ''''-ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολο τους, για την χρήση 2007, με εκδότη τον '''' -ΑΦΜκαι αντικείμενο εργασιών ''Γενικές Κατασκευαστικές Εργασίες''.

Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994 για την χρήση 2007, με βάση την υπ' αριθ./23-12-2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή , λαμβάνοντας υπόψη αφενός την

έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Επιχ/κή Δ/νση Ειδ. Υποθ. Αθηνών Υποδ/νση Α΄-Τμήμα Β και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το με υπ' αριθ./05-04-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις και εν συνεχεία εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 29-08-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.2238/1994, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Δεν του κοινοποιήθηκε καμιά έκθεση ελέγχου.
- Ότι η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι αόριστη και νομικά πλημμελείς.
- Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει παραγραφεί.
- Ότι ουδεμία ειδοποίηση περί ύπαρξης συστημένη επιστολή (που αφορούσε πρόσκληση ελέγχου) ήλθε στα χέρια του νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης .
- Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει ουσιαστικό έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε τις παραβάσεις, καθώς επίσης ότι δεν εκλήθη σε ακρόαση για να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ή προφορικά.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, από την 06-09-2016 έκθεση επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου, προκύπτει ότι επιδόθηκε η υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, μαζί και η από 29-08-2016 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, που αφορά την συγκεκριμένη υπόθεση και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, στον εξουσιοδοτούμενο από το νόμιμο εκπρόσωποστο κατάστημα της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

Επειδή, η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης βασίστηκε στην από 29/08/2016 σαφή και αιτιολογημένη έκθεση του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας που προήλθε κατόπιν της υπ' αριθ./23-12-2014 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το υπ' αριθ. πρωτ./01-07-2014 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με συνημμένη την έκθεση ελέγχου της επιχείρησης «.....». Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων , όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**.

Σελίδα 4 από 16

Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΧΑΛΚΙΔΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./01-07-2014 δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Επιχ/κή Δ/ση Ειδ. Υποθ. Αθηνών Υποδ/ση Α' Τμήμα Β', που αφορούσε την χρήση 2007, η οποία **είχε περαιωθεί** με τακτικό έλεγχο (ΠΟΛ 1037/05 & ΠΟΛ 1081/05), από το ΠΕΚ Αθηνών. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994**.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως

τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: *«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το*

τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, **2. ...**, **3. ...**, **4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...»,

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος και ως εκ τούτου η υπόθεση της χρήσης 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφεται στις 31/12/2018 και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει παραγραφεί, απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23§ 1&2περ. α' του Ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :**«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.**

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. »

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **5 § 1,2,3 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι :

<<1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

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, **ήγ)** 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.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί 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 της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (**Ν. 2717/1999**) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: **Άρθρο 44. 1.** Για κάθε πράξη της διαδικασίας, που διενεργεί δικαστής, δικαστικός υπάλληλος ή άλλο αρμόδιο όργανο, μόνος ή κατά σύμπραξη, συντάσσεται έκθεση, εφόσον ο Κώδικας δεν ορίζει διαφορετικά. **2.** Η έκθεση συντάσσεται αμέσως μετά τη διενέργεια της πράξης. Κατά τη σύνταξή της πρέπει να παρευρίσκονται όλοι όσοι συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργεια της πράξης. **3.** Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση. **4.** **5.** Η έκθεση, αφού αναγνωστεί, υπογράφεται από αυτόν που τη συνέταξε, καθώς και από τα πρόσωπα που διενέργησαν τη διαδικαστική πράξη ή που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της. Η τυχόν άρνηση ή αδυναμία υπογραφής μνημονεύεται ρητώς. **Άρθρο 41** **Άρθρο 50.** (Επιδόσεις) Προς ιδιώτες. **1.** 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 στους δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. **2.** Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διήμερευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών

για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή. **Άρθρο 51.** (Επιδόσεις) Στην κατοικία. **1.** 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. **2.** Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. **3.** Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους. **Άρθρο 52.** (Στο χώρο εργασίας). **1.** Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. Αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται. **2.** Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 51 εφαρμόζεται και στις επιδόσεις του άρθρου αυτού. **Άρθρο 53** **Άρθρο 56.** (Έκθεση). **1.** Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. **2.** Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. **3.** Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. **4.** Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση. **Άρθρο 57**

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικά στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, αλλά α) αν τα πρόσωπα αυτά 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 και β) αν τα πρόσωπα αυτά απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο, ή, αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται. Περαιτέρω, προκειμένου να χωρίσει εγκύρως η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου, αντί εις τον προς όν η επίδοση προσωπικώς (διάδικο ή νόμιμο αντιπρόσωπο ή εκπρόσωπο ή δικαστικό πληρεξούσιο ή αντίκλητο αυτού), στα πρόσωπα που αναφέρονται στα άρθρα 51 και 52 του Κ.Διοικ.Δ. (δηλαδή κατά τας ανωτέρω διακρίσεις είτε εις σύζυγο ή σύνοικο κ.λ.π., είτε εις συνεταίρο ή

συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π.), προϋπόθεση είναι να μην ευρεθεί από το όργανο επιδόσεως, ήτοι να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και ώρα της επιδόσεως από την οικία ή κατάστημα κατά περίπτωση, το προς όν η επίδοση πρόσωπο (δηλαδή ο ίδιος ο διάδικος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού), και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως αυτή η μη εύρεσις ή απουσία, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαβόντος το έγγραφο, ως συζύγου ή συνοίκου κ.λ.π. ή ως συνεταίρου, συνεργάτου, υπαλλήλου κ.λ.π. του προς όν η επίδοση προσώπου.

Επειδή, προκειμένου ο έλεγχος να κοινοποιήσει την πρόσκληση για μερικό φορολογικό έλεγχο, στην προσφεύγουσα επιχείρηση έκανε τις εξής ενέργειες:

1) Απέστειλε με συστημένη επιστολή με τα ΕΛΤΑ, στην τελευταία δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας στη θέσηΑυλίδας, την με αρ. πρωτ./29-12-2014 γνωστοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του Ν4316/2014 (ΦΕΚ Α 270/24-12-2014).

Η παραπάνω συστημένη επιστολή επεστράφη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως «άγνωστος».

2) Απέστειλε με συστημένη επιστολή με τα ΕΛΤΑ, την ίδια γνωστοποίηση, με το υπ' αρ. πρωτ./14-01-2015 διαβιβαστικό έγγραφο, στην τελευταία δηλωθείσα στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ (αρχείο του μητρώου) κατοικία του νομίμου εκπροσώπου, προέδρου του Δ.Σ. και διευθύνοντος συμβούλου κ., στην οδό TK 15235 Βριλήσσια.

Η παραπάνω συστημένη επιστολή επεστράφη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ως «αζήτητο».

3) Στις 09/02/2015 ο έλεγχος μετέβη στην δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας, στην θέση Ευβοίας και αφού δεν βρήκε κανέναν ούτε το νόμιμο εκπρόσωπο, τον διευθύνοντα σύμβουλο ή υπάλληλο, θυροκόλλησε την παραπάνω πρόσκληση παρουσία του μάρτυρα κ.

4) Απέστειλε με συστημένη επιστολή με τα ΕΛΤΑ την με αρ. πρωτ./9-2-2015 πρόσκληση ελέγχου, για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός τακτού χρονικού διαστήματος τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2007. Η παραπάνω πρόσκληση εστάλη στην τελευταία δηλωθείσα στη Δ.Ο.Υ. διεύθυνση ως έδρα της επιχείρησης, στη θέσηΑυλίδας.

Η επιστολή αυτή επεστράφη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την έγγραφη διαβεβαίωση πάνω στο φάκελο αλληλογραφίας των ΕΛΤΑ «ΑΓΝΩΣΤΟ ΕΚΛΕΙΣΕ Η ΘΥΡΙΔΑ».

5) Την ίδια ημέρα 9/2/2015 ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή με τα ΕΛΤΑ, την με αρ. πρωτ./9-2-2015 πρόσκληση ελέγχου στην οδόστο Π. Φάληρο, διεύθυνση που δηλώνει ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείαςότι ασκεί ατομική επιχείρηση και στην τελευταία υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Η παραπάνω συστημένη επιστολή επεστράφη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ως «αζήτητο».

6) Την ίδια ημέρα 9-2-2015 Ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή με τα ΕΛΤΑ την με αρ. πρωτ./9-2-2015 πρόσκληση ελέγχου στην οδόTK 15561 ΧΟΛΑΡΓΟΣ, διεύθυνση που ο νόμιμος εκπρόσωπος κ. είχε δηλώσει σε έγγραφο (εξουσιοδότηση) που είχε καταθέσει στην υπηρεσία Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ σε προγενέστερο έλεγχο.

Η παραπάνω επιστολή επεστράφη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ως «άγνωστος».

Οι παραπάνω προσκλήσεις ελέγχου αφορούν την ίδια πρόσκληση ελέγχου με ίδιο περιεχόμενο και επειδή εστάλησαν σε διαφορετικές διευθύνσεις με συστημένη επιστολή εστάλησαν με διαφορετικά πρωτόκολλα.

7) Ο έλεγχος μετά από τα παραπάνω και αφού ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας δεν έλαβε γνώση για τον έλεγχο που διενεργείται στην επιχείρησή του, απέστειλε με συστημένη επιστολή με τα ΕΛΤΑ στην Δ.Ο.Υ Π. Φαλήρου, την με αρ. πρωτ./9-4-2015 πρόσκληση ελέγχου για να κοινοποιηθεί στην διεύθυνση στην οδό στο Π. Φάληρο που εξασκεί ατομική επιχείρηση, στην αρμοδιότητα της οποίας είναι η διεύθυνση που δήλωσε ο ίδιος στην υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Η Δ.Ο.Υ Π. Φαλήρου με το υπ'αρ./14-4-2015 διαβιβαστικό έγγραφο απέστειλε έκθεση επίδοσης της παραπάνω πρόσκλησης ελέγχου, προς αγνώστου διαμονής, που κοινοποιήθηκε στο Δήμο Π.Φαλήρου, γιατί ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν κατοικεί στην παραπάνω διεύθυνση ούτε έχει την επαγγελματική του έδρα, όπως ο ίδιος είχε δηλώσει.

8) Ο έλεγχος απέστειλε επίσης τις με αρ. πρωτ./9-4-2015 και 15716/9-4-2015 προσκλήσεις ελέγχου στη Δ.Ο.Υ Χολαργού, για να κοινοποιηθούν αντίστοιχα στην διεύθυνσηστο Χολαργό και στην οδόστα Βριλήσσια, διευθύνσεις που δηλώθηκαν από τον ίδιο, η πρώτη από έγγραφο του ιδίου σε προγενέστερο έλεγχο και η δεύτερη ως η τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Η Δ.Ο.Υ Χολαργού θυροκόλλησε τις παραπάνω προσκλήσεις ελέγχου στη διεύθυνσηστο Χολαργό, διότι δεν ανευρέθη ο ίδιος ούτε άλλος σύνοικος ή συγγενής αυτού, ενώ το όνομα του κ. αναγραφόταν και στο θυροτηλέφωνο και στο γραμματοκιβώτιο στην κύρια είσοδο.

Παρόλες τις παραπάνω εκτενέστερα αναγραφόμενες προσπάθειες του ελέγχου για την ανεύρεση του νομίμου εκπροσώπου, διευθύνοντος συμβούλου και προέδρου του Δ.Σ. της εταιρείας, αυτός δεν ανευρέθη σε καμία διεύθυνση που είχε δηλώσει.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν 4174/2013 πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου και ενώ είχε περάσει αρκετό διάστημα μετά τις προσπάθειες του ελέγχου για την ανεύρεση του νομίμου εκπροσώπου, τηλεφώνησε η κ., υπάλληλος του λογιστηρίου για να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο.

Άλλωστε ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας έλαβε γνώση της πρόσκλησης του ελέγχου, δεδομένου ότι στις 25/5/2015 ο κ.κατόπιν εξουσιοδοτήσεως του κ., προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα επιχείρησης, ότι ουδεμία ειδοποίηση περί ύπαρξης συστημένη επιστολή (που αφορούσε πρόσκληση ελέγχου) ήλθε στα χέρια του νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης, απορρίπτεται σαν αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι : *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...»*.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις 05-04-2016, το υπ' αριθ./05-04-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, μετά των αντιστοίχων προσωρινών πράξεων του έτους 2007, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις 25-04-2016 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ.τις αντιρρήσεις της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της, ότι η φορολογική αρχή δεν την κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των

επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση, στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Επιχ/κή Δ/ση Ειδ. Υποθ. Αθηνών Υποδ/ση Α'-Τμήμα Β' και στην από 29-08-2016 Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' 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 (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη

παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' 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 (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(Π.Δ 186/1992),του Σ.Δ.Ο.Ε. Επιχ/κή Δ/νση Ειδ. Υποθ. Αθηνών Υποδ/νση Α'-Τμήμα Β' και στην από 29-08-2016 Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΠΔ 186/92 της Δ. Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, για τον εκδότη, "....." με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: «.....α) υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού στις 8-5-2007 με ημερομηνία έναρξης 8-5-2007 και διεύθυνση έδρας στο Χολαργό με αντικείμενο εργασιών Γενικές Κατασκευαστικές εργασίες με ίδια υλικά και ως δευτερεύουσες οι υπηρεσίες επισκευής υδραυλικών εγκαταστάσεων με ίδια υλικά και υπηρεσίες επισκευής ηλεκτρικών καλωδιώσεων και εξαρτημάτων με ίδια υλικά. Παρέμεινε στο ακίνητο που είχε νοικιάσει για επαγγελματική του έδρα για χρονικό διάστημα μόνο οκτώ (8) μηνών, κατά το έτος 2007 01/05 -31/12/207 σύμφωνα με τα όσα δήλωσε στο έντυπο Ε2 ο ιδιοκτήτης του ακινήτου , και αναζητείται τα τελευταία χρόνια και από άλλες υπηρεσίες (αστυνομία-εισαγγελία) και τράπεζες.

β) Όπως προκύπτει από την καρτέλα θεωρήσεων, έχει θεωρήσει μία και μοναδική φορά τα ακόλουθα βιβλία και στοιχεία:

1)Μηχανογραφικό χαρτί πολλαπλής χρήσης 1-100 με χρήσεις Ισοζυγίου Λογαριασμών Γενικού-

Αναλυτικών Καθολικών και Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμών (Α.Π.Θ. /8-5-2007).

2) Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών 1-50(Α.Π.Θ. /8-5-2007) και ίχνος 1176-.....05-07.

3) Δελτίο Αποστολής 1-50 (Α.Π.Θ. /8-5-2007)

γ) Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία χρήση, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για καμία χρήση, δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α και έχει υποβάλλει περιοδικές Φ.Π.Α για επτά (7) μήνες, συνεπώς είναι φορολογικά ανύπαρκτος. Τελικό συμπέρασμα είναι ότι οι υποβαλλόμενες δηλώσεις του, τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει (δηλώνονται μόνο από τους λήπτες), αλλά και οι φορολογικές εκκρεμότητες που έχει, δεν μπορούν να συνδεθούν κατά τέτοιο τρόπο που να δείχνουν ότι αυτή η ατομική επιχείρηση πραγματικά λειτούργησε για να ασκήσει τις δηλούμενες δραστηριότητες της.

δ) Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων διαπιστώνεται ότι έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις το έτος 2007 συνολικού ποσού 514.537,40 €, το έτος 2008 συνολικού ποσού 885.866,50 €, το έτος 2009 συνολικού ποσού 10.345,00 € και το έτος 2010 συνολικού ποσού 600.670,00€. Οι συνολικές πωλήσεις για τα έτη 2007,2008,2009,2010 και 2011 είναι, συνεπώς, 2.011.418,90 €. Οι αγορές και δαπάνες του ελεγχόμενου, όπως προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων, ήταν 6.041,54 € το έτος 2007 (τα 4.042,90 € από κινητή τηλεφωνία) και 28.596,41 € το έτος 2008 (τα 3.796,41 € από κινητή τηλεφωνία).

ε) Σύμφωνα με έγγραφο του ΙΚΑ -ΕΤΑΜ ΠΕΡ. ΚΑΤ. ΑΓ.ΠΑΡΑΣΚΕΥΗΣ ομε ΑΦΜκαι διεύθυνσηΧολαργός προκύπτει ότι οδεν έχει απογραφεί από την Υπηρεσία και μετά από επιτόπιο έλεγχο αυτής η επιχείρηση δεν βρέθηκε να λειτουργεί.

ζ) Δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές και δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό και είναι γενικά ανύπαρκτο, φορολογικά, πρόσωπο, καθώς δεν υποβάλλει δηλώσεις, εκτός από τις επτά (7) περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α του έτους 2007.

η) Τα δεκατέσσερα (14) κατασχεθέντα στοιχεία εκδόσεως 2010 συνολικής αξίας 297.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 68.448,00 εκδόσεως του «.....» με λήπτη την εταιρία «.....» είναι πλαστά και εικονικά.

η) Από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις τρίτων φαίνεται ότι έχει εκδώσει εκατόν εβδομήντα τέσσερα (174) φορολογικά στοιχεία με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, για τις οποίες ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει οκαι προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών είναι εικονικά στο σύνολο τους..... ».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο εκδότης είναι εικονικά στο σύνολο τους και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές είναι αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα της από 29/08/2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας σύμφωνα με το οποίο ότι η προσφεύγουσα για τη χρήση 2007 έλαβε δύο

εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με αντικείμενο εργασιών γενικές κατασκευαστικές εργασίες, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.1 και 14 και 18 παρ. 2 και 3 του ΠΔ 186/1992 και δεν διαφύλαξε τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ παραστατικά με τα οποία ενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές κατά παράβαση του άρθρου 30 παρ. 4 περ ε του ΠΔ 186/1992, ορθώς έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, 32 του Ν. 2238/94

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-08-2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./06-10-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Επί Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Διαφορά φόρου	550.027,97 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	660.033,53 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.210.061,47 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

**Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.

Σελίδα 16 από 16