



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α.

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

Fax : .

Καλλιθέα 23 / 01 / 2017

Αριθμός Απόφασης 640

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά:

1) Της υπ' αριθ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου(άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.

2) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου(άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

3) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.

4) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

5) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

6) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

7) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

8) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Α. (ΙΣΤΟΡΙΚΟ). Με το αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητας, το από Δελτίο Πληροφοριών, που αφορούσε την επιχείρηση σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2005 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία και για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/2-2006 πέντε(5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς την ατομική επιχείρηση '..... Βάσει του ανωτέρω, εξεδόθη από τον προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ... η υπ'αριθ. εντολή μερικού ελέγχου, για την

διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 του ν. 2238/94 και του Ν. 2859/00, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3697/2008, για τις χρήσεις 2005 & 2006.

Β. 1) Με την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7παρ. 3ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 13.211,60€(33.029,00€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) φορολογικά στοιχεία, τα οποία ήταν εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας 33.029,00€ και τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους από την επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

2) Με την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7παρ. 3ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 23.429,60€(58.574,00€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, τα οποία ήταν εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας 58.574,00€ και τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους από την επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Γ. 1) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 13.194,39€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 15.833,26€, ήτοι συνολικού ποσού €29.027,65 το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2007 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 23.390,35€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 28.068,42€, ήτοι συνολικού ποσού €51.458,77 το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για τις κρινόμενες χρήσεις κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Δ. 1) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 6.275,51€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7.530,61€, ήτοι συνολικού ποσού 13.806,12€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 11.129,06€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 13.354,87€, ήτοι συνολικού ποσού 24.483,93€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για τις κρινόμενες χρήσεις κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Ε. 1) Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.**(άρθρο 6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 18.826,53€ (6.275,51x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά τιμολόγια, το οποίο βεβαιώθηκε

2) Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.**(άρθρο 6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 33.387,18€ (11.129,06x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά τιμολόγια, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι οι πράξεις κοινοποιήθηκαν στην οδό , ενώ η επιχείρησή μου είναι στην οδό , με αποτέλεσμα να βεβαιωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, χωρίς να απολογηθεί και να εκφράσει του ισχυρισμούς του.
- Ότι δεν εκλήθη σε ακρόαση για να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ή προφορικά.
- Ότι η μη κλήση σε απολογία αντιβαίνει στους κανόνες της χρηστής διοίκησης.
- Ζητάει εφαρμογή της ΕΣΔΑ κατά την εκδίκαση της υπόθεσης.
- Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι αόριστες και νομικά πλημμελείς.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ως εκ τούτου είναι πλημμελής οι πράξεις, καθώς επίσης τελούσε σε καλή πίστη.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **5§ 1,2** 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, 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, 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. `Αρθρο 41 ..... **`Αρθρο 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 διημέρευση 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. **`Αρθρο 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. **`Αρθρο 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. `Αρθρο 53 ..... **`Αρθρο 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 επιδοτού 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 προσωπικώς 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 σύνικο κ.λ.π., είτε εις συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π.), προϋπόθεση είναι να μην ευρεθή 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, στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων είχε δηλώσει στο μητρώο του TAXIS

α) διεύθυνση επαγγέλματος επί της οδού και β) ημερομηνία διακοπής (με την υπ' αριθ. δήλωση μεταβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.....) και γ) διεύθυνση κατοικίας

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλήσεως α) στις στην διεύθυνση κατοικίας και β) με συστημένη επιστολή με αρ. πρωτ. στην διεύθυνση επαγγέλματος

Επίσης, το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου μετά των αντιστοίχων προσωρινών πράξεων κοινοποιήθηκαν δια θυροκολλήσεως α) στις στην διεύθυνση κατοικίας και β) με συστημένη επιστολή με αρ. πρωτ. στην διεύθυνση επαγγέλματος

Επομένως ορθά κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

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 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.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου 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 δια θυροκολλησεως στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 μετά των αντιστοίχων προσωρινών πράξεων των ετών 2005 & 2006, α) στις και β) με συστημένη επιστολή με αρ. πρωτ. στην διεύθυνση επαγγέλματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 §4 του Ν. 4174/2013, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου

και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συμβατότητας των φορολογικών διατάξεων με το δίκαιο του ΕΣΔΑ, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρότητα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας. Στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες.

Επειδή, είναι αιτιολογημένες οι πράξεις των προστίμων, γιατί στο σώμα των πράξεων γίνονται σύντομες περιγραφές των παραβάσεων που αποδίδονται στον προσφεύγοντα, ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (Τρ Δ Πρ Σύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 Δι Δικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 Δι Δικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 Δι Δικ 12,1218).

Στην προκειμένη περίπτωση, κάθε μια έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην κάθε έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίσεως πράξεων δεν είναι αόριστες και ανεπαρκής.

Επειδή, στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου,

τις οποίες και περιλαμβάνουν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επίσης ορίζεται ότι ταυτόχρονα με την πράξη, η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>>.

Στην προκειμένη περίπτωση στο από Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια στην από έκθεση Μερικού Ελέγχου Περί Υποχρεώσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων ερεΐδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στο πόρισμα του προαναφερθέντος Δελτίο Πληροφοριών και επιπλέον γίνεται αναλυτική εμπεριστατωμένη αναφορά στις ισχύουσες και εφαρμοζόμενες διατάξεις, αναγράφεται κάθε στάδιο της διαδικασίας ελέγχου. Στο Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. αναγράφεται ρητά η εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Ενδεικτικά αναφέρουμε: <<.... ότι δεν είχε δυνατότητα να προβεί στις πωλήσεις των εμπορευμάτων, για τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια. Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει τις εν λόγω **συναλλαγές ως εικονικές**.>>

Επίσης αιτιολογείται επαρκώς στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων των χρήσεων και στη στην έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. η απόρριψη των αγορών που περιέλαβε η ελεγχόμενη στις δηλώσεις Φ.Π.Α. στις κρινόμενες χρήσεις.

Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν κατόπιν όλων των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, οι επικαλούμενοι λόγοι του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων <<ανεπαρκούς- πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας έκθεσης ελέγχου.>>, απορρίπτονται ως αβάσιμοι .

Επειδή, ο προσφεύγων 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, στο από Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ..... και στις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη 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 ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους για τις κρινόμενες χρήσεις.

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 ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

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, 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 προκείμενη περίπτωση, στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Περί Υποχρεώσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ. Ο.Υ., για την εκδότρια,, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι: <<....., όπως προέκυψε από έλεγχο που διενήργησε το ΠΕΚ (Βάσει του υπ' αριθ.εμπλέκεται σε κύκλωμα «ΕΚΔΟΣΗ / ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ- ΚΥΚΛΩΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΜΠΛΕΚΟΜΕΝΩΝ ΣΕ ΚΥΚΛΙΚΗ ΑΠΑΤΗ ΦΠΑ (ΑΠΑΤΗ ΤΥΠΟΥ)».

Συγκεκριμένα, σε συνεργασία με τις επιχειρήσεις: α) β), γ) και άλλες Ελληνικές, Ισπανικές και Ιταλικές επιχειρήσεις εξέδωσαν πληθώρα φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας με σκοπό την εξαπάτηση του Ελληνικού Δημοσίου και την παράνομη είσπραξη μεγάλων ποσών (Φ. Π.Α. ΑΠΑΤΗ ΤΥΠΟΥ)., είναι σε κατάσταση πτώχευσης από το και φορολογικά άφαντη, μη υποβάλλοντας καμία δήλωση φαίνεται ότι στη χρήση 2004 πραγματοποίησε πωλήσεις εμπορευμάτων (Εικονικές), μεγάλης αξίας προς τη, η οποία στη συνέχεια με ελάχιστο κέρδος τα δίνει στη με τη σειρά της φαίνεται να εξάγει δέρματα στην Ιταλία, προς την επιχείρηση, της οποίας υπεύθυνος είναι ο οποίος είναι εξαφανισμένος έμπορος, ή σε τρίτες επιχειρήσεις στην Ισπανία.

Από σχετικά έγγραφα της Γεν. Δ/σης Φορολογίας, 14ης Διεύθ. ΦΠΑ, Δ' Τμήματος/VIES (Σχετ. το με Αριθ. Πρωτ. 1096583/8156/1750Δ0014) προκύπτει ότι:

Από τις Ιταλικές φορολογικές αρχές, προκύπτει ότι η εταιρεία παίζει το ρόλο της εταιρείας "..... και δημιουργήθηκε για απάτη στον ενδοκοινοτικό Φ. Π.Α. . Όλες αυτές οι συναλλαγές είναι στα χαρτιά δηλ. εικονικές γιατί εκεί δεν υπάρχουν κτιριακές εγκαταστάσεις ούτε αποθήκες, ούτε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, τα δε εμπορεύματα που αποκτούσε από την Ελλάδα τα επαναπωλούσε, σε δύο τρεις ημέρες σε Έλληνες εμπόρους.

Από τις Ισπανικές φορολογικές αρχές διενεργείται έλεγχος στις εμπλεκόμενες στο κύκλωμα Ισπανικές επιχειρήσεις, στις οποίες έχει απενεργοποιηθεί ο ΑΦΜ λόγω της εμπλοκής τους στο κύκλωμα απάτης ΦΠΑ.

Από τους μέχρι σήμερα ελέγχους διαπιστώθηκε ότι καμία από τις επιχειρήσεις που έχουν εμπλακεί στο κύκλωμα απάτης ΦΠΑ δεν διαθέτει εγκαταστάσεις (αποθήκες εργοστάσια κλπ.)

Τα τιμολόγια που εκδίδονται από ελληνικές επιχειρήσεις προς Ισπανικές για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αφορούν μη πραγματικές συναλλαγές γιατί στη συνέχεια εκδίδονται άλλα τιμολόγια προς άλλες

Ισπανικές επιχειρήσεις, οι οποίες με την σειρά τους εκδίδουν τιμολόγια για ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην Ελλάδα. Επομένως τα Δέρματα ποτέ δεν έχουν μεταφερθεί από την Ελλάδα στην Ισπανία ή από την Ισπανία στην Ελλάδα.

Η Γεν. Δ/ση Φορολογίας, 14η Διεύθ. ΦΠΑ, Δ' Τμήμα/VIES με το υπ' αριθ. ΕΜΠ έγγραφο της, μας γνώρισε ότι πιθανόν να υπάρχει κύκλωμα κυκλικής απάτης ΦΠΑ (.....) στο οποίο εμπλέκονται Ελληνικές, Ισπανικές και Ιταλικές κυρίως επιχειρήσεις.

Οι Ελληνικές επιχειρήσεις που εμπλέκονται είναι σύνολο 65: 1)..... 2)..... 3)..... 8).....

....., Δ.Ο.Υ, Δερματέμπορος, υπήρξε στέλεχος των «επιχειρήσεων» του και συνεργάτης του, είναι και αυτή εμπλεκόμενη στο κύκλωμα κυκλικής απάτης ΦΠΑ (τύπου) και σε συνεργασία με άλλες Ελληνικές, Ιταλικές και Ισπανικές επιχειρήσεις, που αναφέραμε ανωτέρω, διακινούν μεταξύ τους τιμολόγια ανύπαρκτων συναλλαγών με σκοπό την παράνομη είσπραξη ΦΠΑ.

Για το σκοπό αυτό σύστησε τις παρακάτω επιχειρήσεις:

- 1)Την ατομική επιχείρηση «....., Δ.Ο.Υ Ν....., με διακριτικό τίτλο «..... 2).....3).....

Κατά τη διαδικασία του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Η έδρα της επιχείρησης ήταν ένα γραφείο
- Από αυτοψία που έγινε στην έδρα της επιχείρησης (το οποίο σήμερα είναι κενό) και σε ερώτηση του ελέγχου στην ιδιοκτήτρια του ακινήτου για την επιχείρηση που στεγαζόταν εκεί, τους γνωστοποίησε ότι μετά την ενοικίαση του χώρου εμφανίστηκε μόνο δύο τρεις φορές και η ίδια έβλεπε έναν άνδρα που ονομαζότανο οποίος εργαζόταν εκεί.

■ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει δηλώσει ότι απασχολούσε προσωπικό και ο..... είναι ένα από τα βασικά πρόσωπα που εμπλέκονται στο κύκλωμα

Διαπιστώσεις ελέγχου επί των συναλλαγών με τον

Τις χρήσεις 2005 και 2006 προέκυψε ότι είχε συναλλαγές με την επιχείρηση

Επειδή, βάσει των ανωτέρω η εκδότρια, δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων των κρινόμενων χρήσεων 2005 & 2006, είναι αβάσιμος

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Περί Υποχρεώσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι: «.....Ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ, διότι δεν είχε την δυνατότητα να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «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) ... γ) ... δ) 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»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006, Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

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**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. 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 λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβίβασε το από Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο αφορούσε τις χρήσεις 2005 & 2006, οι οποίες είχαν **περαιωθεί** με βάση το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου**.

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, ...», και επομένως η υπόθεση των χρήσεων 2005 & 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφονται στις 31/12/2016 και 31/12/2017 αντίστοιχα και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στον από Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. και στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 13.211,60€ (33.029,00€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 23.429,60€ (58.574,00€x40%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος	13.194,39
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.833,26
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.027,65

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	23.390,35
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	28.068,42
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.458,77

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2005
Διαφορά φόρου	6.275,51
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	7.530,61
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.806,12

ΧΡΗΣΗ	2006
Διαφορά φόρου	11.129,06
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.354,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.483,93

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού: 18.826,53€ (6.275,51€ X 3).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού: 33.387,18€ (11.129,06€ X 3).

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

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

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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