



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 04.07.2016

Αριθμός απόφασης: 747

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009, του υπ' αριθ. .... προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2010, του υπ' αριθ. .... οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009, των υπ' αριθ. .... οριστικών προσδιορισμών προστίμων Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 και του υπ' αριθ. .... οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009, τον υπ' αριθ. .... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2010, τον υπ' αριθ. .... οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009, τους υπ' αριθ. 71, .... οριστικούς προσδιορισμούς προστίμων Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 και τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.976.558,08 € .

Με τον υπ' αριθ. .... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.277.484,52 € , πλέον 1.532.981,42 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με τον υπ' αριθ. .... οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.067.835,07 € , πλέον 1.281.402,08 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Με τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.170,00 € .

Με τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.815.341,24 €.

Με τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική κύρωση ποσού 823.590,18 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω: α) έκδοσης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 604.510,00 € , β) λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.486.000 € , εκδόσεως «.....», ΑΦΜ ..... , γ) λήψης είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 2.848.685,21 € , εκδόσεως «.....», ΑΦΜ ..... και δ) ανακριβούς υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του δημοσίου.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν επιδόθηκαν νόμιμα στην εταιρεία τους.
- 3) Εξαιτίας της μη γενόμενης (κανονικής) επίδοσης, δεν περιήλθαν εις γνώση της εταιρίας οι προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και συνεπώς δεν μπορεί η αρχή να ισχυρίζεται ότι η εταιρεία τους δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις αυτές.
- 4) Δεν είχαν υποχρέωση διαφύλαξης των στοιχείων της χρήσης αυτής.
- 5) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναπόδεικτες και ουσιαστικά αβάσιμες.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει οριστικά βάσει του ν. 3888/2010 τη διαχειριστική περίοδο 2009, αποδεχόμενη το υπ' αριθ. ....../.....2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

**Επειδή**, περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ συμπληρωματικά στοιχεία από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ (οι υπ' αριθ. ....../2011 και ....../2012 εκθέσεις ελέγχου), σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 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) 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης**, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

**Επειδή**, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου,

τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο**, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται** οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων στην ανωτέρω περίπτωση για τη διαχειριστική περίοδο 2009 λήγει στις 31.12.2020.

#### **Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 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. ...

**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. ...

**5.** Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.

Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική

υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης.

Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/01.12.2014 παρ. Δ περ. 7 ορίζεται ότι: «Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Σημειώνεται ότι για να είναι νόμιμη η κοινοποίηση με τη διαδικασία της άγνωστης διαμονής, το όργανο που είναι αρμόδιο για τη διενέργεια της επίδοσης θα πρέπει να βεβαιώνει στην έκθεση επίδοσης (ή σε ιδιαίτερη βεβαίωση) ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια (π.χ. έρευνα στα αρχεία της Υπηρεσίας, πληροφορίες από το σύστημα TAXIS, έρευνα προς περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο του Ο.Τ.Ε. και το διαδίκτυο) για την ανεύρεση της κατοικίας ή προσωρινής διαμονής του προσώπου στο οποίο γίνεται η επίδοση και αυτή απέβη άκαρπη, διαφορετικά η επίδοση είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη σε όλες τις νόμιμες ενέργειες, όσον αφορά την κοινοποίηση των προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων, κοινοποιώντας τις οικείες προσκλήσεις, το οικείο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις οικείες προσβαλλόμενες πράξεις, τόσο στην έδρα της εταιρείας, όσο και στον αγνώστου διαμονής Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρείας (.....), αλλά και επιπροσθέτως στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της ελεγχόμενης χρήσης (.....).

**Επειδή**, ο ..... ανταποκρίθηκε με την από .....2015 απάντησή του στην υπ' αριθ. ....../.....2015 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αριθ. ....../.....2015 υπόμνημά της, στο υπ' αριθ. ....../2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης κοινοποίησης των προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι καθόσον τηρήθηκε πλήρως το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, όπως αναφέρεται αναλυτικά ανωτέρω. Περαιτέρω, όπως αναφέρεται ανωτέρω, οι κοινοποιήσεις έγιναν βάσει του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, η προσφεύγουσα προέβη τόσο στην αντίκρουση του υπ' αριθ. ....../2015 Σημειώματος Διαπιστώσεων εμπρόθεσμα όσο και στην

άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής εμπρόθεσμα επί της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων. Επιπροσθέτως, ο ..... απάντησε και στην υπ' αριθ. ....../.....2015 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, δίχως να αναφέρει τους λόγους για τους οποίους δεν ανταποκρίνεται στην προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

**Επειδή**, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφτεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέδειξε πλήρως την εικονικότητα των συναλλαγών και ειδικότερα ως προς τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι:

α) ο ..... του ..... ο οποίος ήταν Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος μέχρι και 03.04.2011 στην «.....» με ΑΦΜ ....., και ταυτόχρονα και στην «.....» υποκρύπτεται με την φορο-παραβατική του συμπεριφορά, πίσω από τις ατομικές επιχειρήσεις «..... του .....» με ΑΦΜ ..... και «..... του .....» με ΑΦΜ ....., τις οποίες χρησιμοποιούσε για να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία τόσο προς την ....., όσο και στην ....., και σε λοιπές επιχειρήσεις, υποκαθιστώντας και τον ..... και τον ..... στις φορολογικές τους υποχρεώσεις,

β) ο ..... του ....., ίδρυσε τις δύο προαναφερόμενες ατομικές επιχειρήσεις, δίνοντας σε αυτές νομιμοφάνεια, επιλέγοντας άτομα με παραβατική συμπεριφορά, εξαρτημένα από ναρκωτικές ουσίες, με ποινικές παραβάσεις, κλπ. με απώτερο σκοπό μόνο την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων μέσω των παραπάνω εικονικών επιχειρήσεων,

γ) λήπτρια των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η «.....», με Πρόεδρο και Διευθύνων Σύμβουλο τον ..... του ....., ήτοι τον υποκρυπτόμενο στις παραπάνω αναφερθείσες εικονικές εκδότριες επιχειρήσεις, και

δ) από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών της «.....» διαπιστώθηκε ότι δήλωσε για την «.....» πλήθος τιμολογίων (24) συνολικής αξίας 8.153.629,43 € στη χρήση 2007, για την «..... του .....» πλήθος τιμολογίων πέντε (5) συνολικής αξίας 1.486.000,00 € στη χρήση 2009 και για την «..... του .....» πλήθος τιμολογίων είκοσι (20)

συνολικής αξίας 2.848.685,21 €, ενώ δηλώθηκε με πλήθος δεκαεννέα (19) τιμολογίων συνολικής αξίας 2.649.265,18 €.

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέδειξε πλήρως την εικονικότητα των συναλλαγών και ειδικότερα ως προς την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι:

α) η επαγγελματική εγκατάσταση είναι ανύπαρκτη, ήταν πάντα κλειστή κατά τις επανειλημμένες μεταβάσεις των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών, πρόκειται για μισθωμένο χώρο 35 τ.μ. (μέρος οικίας) και δεν υπάρχει αποθηκευτικός χώρος, συνεπώς δεν συνάδει μια επιχείρηση που πραγματοποιεί τόσο μεγάλους τζίρους να είναι εγκατεστημένη σε ένα χώρο 35 τ.μ. εντός οικίας,

β) δεν διαθέτει άλλες εγκαταστάσεις ή υποκατάστημα απ' όπου να πραγματοποιούνται οι συναλλαγές και δραστηριότητές της,

γ) η εταιρία δεν διαθέτει, αυτοκίνητα φορτηγά ή επιβατικά, ούτε έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, τη Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών Νομαρχίας Θεσσαλονίκης και το Υπουργείο Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων, συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα να εκτελεί έργα ούτε να αναλαμβάνει υπεργολαβίες,

δ) σε κανένα από τα συγκεκριμένα τιμολόγια πώλησης ή δελτία αποστολής δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο των εμπορευμάτων,

ε) η λήψη των εικονικών τιμολογίων από τον προμηθευτή «.....», «.....» και «.....» που σημαίνει ότι στην πραγματικότητα δεν υπήρχαν αγορές άρα και πωλήσεις, και

στ) η επιχείρηση «.....» προσήλθε η ίδια στην αρμόδια φορολογική αρχή και περαίωσε σύμφωνα με το από .....2011 ειδικό σημείωμα δήλωσης άρθρου 12 παρ. 6 ν. 3888/2010, αποδεχόμενη ότι τα τιμολόγια που έλαβε από τη ....., καθαρής αξίας 17.800,00 € , είναι εικονικά.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί των οποίων 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 υπ' αριθ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ .....

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

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 2009**

|          |               |
|----------|---------------|
| Πρόστιμο | 1.976.558,08€ |
|----------|---------------|

**Υπ' αριθ. .... προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010**

|                                    |               |
|------------------------------------|---------------|
| Διαφορά φόρου                      | 1.277.484,52€ |
| Πρόσθετος φόρος (λόγω ανακρίβειας) | 1.532.981,42€ |
| Σύνολο φόρου                       | 2.810.465,94€ |

**Υπ' αριθ. .... οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009**

|                                    |               |
|------------------------------------|---------------|
| Διαφορά φόρου                      | 1.067.835,07€ |
| Πρόσθετος φόρος (λόγω ανακρίβειας) | 1.281.402,08€ |
| Σύνολο φόρου                       | 2.349.237,15€ |

**Υπ' αριθ. .... οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009**

|          |           |
|----------|-----------|
| Πρόστιμο | 1.170,00€ |
|----------|-----------|

**Υπ' αριθ. .... οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009**

|          |               |
|----------|---------------|
| Πρόστιμο | 2.815.341,24€ |
|----------|---------------|

**Υπ' αριθ. .... οριστικός προσδιορισμός ειδικής κύρωσης άρθρο 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 2009**

|               |             |
|---------------|-------------|
| Ειδική κύρωση | 823.590,18€ |
|---------------|-------------|

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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).