



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24-12-2018

Αριθμός απόφασης: **5146**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Γαχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Γαχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Γηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/31-08-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, στην διεύθυνσηκατά :

1) της αριθμ./03-07-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και

2) της αριθμ./03-07-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την αριθμ./03-07-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997, χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και

2) την αριθμ./03-07-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 03-07-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/31-08-2018 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. Με την υπ' αριθμ./03-07-2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.949,73 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 , 18§2&9 , και 20 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν :

1) σε λήψη, από τον προσφεύγοντα στην χρήση 2006 οκτώ (8) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων αξίας (Δελτίων Αποστολής- Τιμολογίων Πώλησης) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., με περιγραφόμενο σε αυτά είδος συναλλαγής την αγορά εξοπλισμού γραφείου (καρέκλες, γραφεία, ντουλάπες και συρταριέρες), συνολικής καθαρής αξίας 11.886,00 € πλέον Φ.Π.Α. .

2) σε ανακριβή υποβολή, από τον προσφεύγοντα, της συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών προμηθευτών χρήσης 2006.

Β) Με την υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 13.132,93 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 λόγω

παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2&9, και 20 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν :

1) σε λήψη, από τον προσφεύγοντα στην χρήση 2007 εννέα (9) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων αξίας (Δελτίων Αποστολής- Τιμολογίων Πώλησης) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., με περιγραφόμενο σε αυτά είδος συναλλαγής την αγορά εξοπλισμού γραφείου (καρέκλες, γραφεία, ντουλάπες και συρταριέρες) συνολικής καθαρής αξίας 32.344,00 € πλέον Φ.Π.Α..

2) σε ανακριβή υποβολή, από τον προσφεύγοντα, της συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών προμηθευτών χρήσης 2007.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ , εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της από 30-07-2018 έκθεσης επανελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στην από 31-07-2014 και με ημερομηνία θεώρησης 15-9-2014 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ.Αττικής, α) και β), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992, της παρ.5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 και της παρ.1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμων, που ανάγονται στις χρήσεις 2006 και 2007, έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή και, μάλιστα, από 31.1.2012 και από 31.1.2013, αντιστοίχως.

Τούτο προκύπτει και από την αδιάσπικτη διατύπωση της παρ.1 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, με βάση τις διατάξεις του οποίου φέρεται ότι διενεργήθηκαν οι διαπιστώσεις του προκείμενου φορολογικού ελέγχου.

2) Όπως έχει νομολογηθεί (ΔΕΠ Πειρ. Α3200/2017), με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι σε περίπτωση ακυρώσεως της αρχικής καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους με δικαστική απόφαση παρέχεται στη Φορολογική Αρχή η δυνατότητα να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της ακυρωτικής αποφάσεως.

Η διάταξη αυτή για παράταση της παραγραφής στη συγκεκριμένη περίπτωση, ενόψει της γραμματικής διατυπώσεώς της, μπορεί να εφαρμοσθεί μια και μόνο φορά. Αντίθετη εκδοχή περί αλληπάλληλων παρατάσεων της παραγραφής, σε περίπτωση αλληπάλληλων ακυρώσεων

καταλογιστικών πράξεων για τυπικούς λόγους, καθιστά τελικά απροσδιόριστο το χρόνο συμπληρώσεως της παραγραφής, πράγμα που αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου(πρβλ ΣτΕ 1738/2017)

3) Αποστερήθηκε το νόμιμο δικαίωμα άμυνας ή άλλως δεν τηρήθηκε προσηκόντως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Ειδικότερα για τις ίδιες επακριβώς πράξεις είχαν εκδοθεί οι υπ αριθμ./18.6.2015 και/18.6.2015 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ. Ασκήσας της αριθμ. Πρωτ./27.7.2015 ενδικοφανους προσφυγής , είχε εκδοθεί η υπ'αριθμ. 4817/28-12-2015 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., δυνάμει της οποίας είχαν ακυρωθεί οι Πράξεις αυτές.

Στη συνέχεια, προκειμένου να επαναληφθεί η διαδικασία των προστίμων, είχαν εκδοθεί οι υπ' αριθμ./27.12.2016 και/27.12.2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ. Κατά των πράξεων αυτών ασκήθηκε η υπ'αριθμ. Πρωτ./27.1.2017 ενδικοφανής προσφυγή, πλην όμως ουδέποτε επιδόθηκε στον προσφεύγοντα σχετική απόφαση της Δ.Ε.Δ., γι' αυτό μετά την παρέλευση της 120ημερης προθεσμίας προς έκδοση απόφασης, της Δ.Ε.Δ. ο προσφεύγων άσκησε την από 22.6.2017 και με αριθμό εισαγωγής ΠΡ/22.6.2017 προσφυγή η οποία εκκρεμοδικεί ενώπιων του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Για πρώτη φορά με το υπ' αριθμ./12.6.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ ο προσφεύγων ενημερώθηκε περί της έκδοσης της υπ' αριθμ. 3090/29-5-2017 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία φέρεται ότι έγινε δεκτή υπ'αριθμ. Πρωτ./27.1.2017 ενδικοφανής προσφυγή του. Η εν λόγω απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ουδέποτε επιδόθηκε στον προσφεύγοντα αλλά ούτε και του παραδόθηκε αντίγραφο της το οποίο ζήτησε από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Από την παράλειψη της φορολογικής αρχής να χορηγήσει στον προσφεύγοντα το αιτηθέν αντίγραφο της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών προκειμένου να λάβει γνώση και να αμυνθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. , προκύπτει ότι τηρήθηκε πλημμελώς το συνταγματικό δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, με αποτέλεσμα την ακυρότητα και των προσβαλλόμενων νέων Πράξεων της Φορολογικής αρχής, ως νομικώς πλημμελών.

4) Φορολογική εγγραφή στηριζόμενη απλώς σε καταγγελίες τρίτων ή σε έγγραφα άλλης Αρχής περί διαπιστωθείσας παράβασης, χωρίς προηγούμενο έλεγχο της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, τυγχάνει νομικά πλημμελής και είναι ακυρωτέα (ΔΕΑθ. 2515/1989, ΣτΕ 3776-81/1973, 1381-3/1981) Η Φορολογική Αρχή (ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών) όφειλε να ενεργήσει και η ίδια έλεγχο στην ατομική επιχείρησή του, να ελέγξει δε και να επαληθεύσει όλα τα πληροφοριακώς

εκτιθέμενα προς αυτήν στην από 15.9.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, παραλείποντας όμως να το πράξει κατέστησε τις προσβαλλόμενες Πράξεις της ακυρωτές ως αναιτιολόγητες.

5) Η Φορολογική Αρχή, προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας επιβολής προστίμων, έπειτα από την ακύρωση των αρχικών υπ' αριθ./2016 και/2017 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου, ως νομικώς πλημμελών, δυνάμει της υπ' αριθ. 3090/29.5.2017 Απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών .

Όμως, τόσο οι ακυρωθείσες αρχικές Οριστικές Πράξεις όσο και οι ήδη προσβαλλόμενες με την παρούσα Οριστικές Πράξεις, φέρεται ότι βασίσθηκαν στην από 15.9.2014 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, η οποία, κατά το μεγαλύτερο μέρος της, αφορά σε ελεγκτικές ενέργειες που έγιναν στην εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ατομική επιχείρηση, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω.

Γεγονός είναι πως έσφαλε στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής χαρακτηρίζοντας τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ως «εικονικά στο σύνολό τους», δηλαδή, όχι μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά και ως προς το αντικείμενο των συναλλαγών, ενώ στο ίδιο σφάλμα υπέπεσε και η αρμόδια Φορολογική Αρχή, η οποία επίσης αμέλησε να επισκεφθεί την έδρα της επιχείρησής του και, αν μη τι άλλο, να διαπιστώσει την ύπαρξη και πραγματικότητα του αντικειμένου των συναλλαγών.

6) Από την από 15.9.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, δεν προκύπτουν τα στοιχεία εκείνα με βάση τα οποία η Φορολογική Αρχή θα μπορούσε με ασφάλεια να χαρακτηρίσει τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ως «εικονικά στο σύνολό τους».

7) Δεδομένου ότι η συνολική καθαρή αξία των εμπορευμάτων που αγόρασε από την επιχείρηση τουανέρχεται κατά μεν τη χρήση 2006 στο ποσό των 11.886,00 € (κατά πολύ υπολειπόμενου των ποσών των 30.548,85 € που δηλώθηκε από τους προμηθευτές του και 198.628,21 ευρώ που δηλώθηκε από τον ίδιο) και κατά τη χρήση 2007 στο ποσό των 32.344,00 € (κατά πολύ υπολειπόμενου, ομοίως, των ποσών των 84.773,53 € που δηλώθηκε από τους προμηθευτές του και 297.900,12 € που δηλώθηκε από τον ίδιο), είναι αβάσιμη η παρατήρηση του ελέγχου ότι, δήθεν, η επιχείρηση τουδεν είχε τη δυνατότητα να του πουλήσει τα εμπορεύματα, για τα οποία εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

8) Από ουδεμία διάταξη του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) απαγορεύεται η έκδοση έξι (6) αυτοτελών φορολογικών στοιχείων, αντί μόνον ενός (1) όπως επίσης από ουδεμία διάταξη του ίδιου Κώδικα επιβάλλεται η μεταφορά εμπορευμάτων να γίνεται μόνο με φορτηγά αυτοκίνητα. Με δεδομένο ότι η μεταφορά των συγκεκριμένων αγαθών πραγματοποιήθηκε από τον προμηθευτή με επιβατικά αυτοκίνητά του, δικό του ζήτημα ήταν το πόσες μεταφορές θα πραγματοποιήσει και το πόσα συνοδευτικά στοιχεία μεταφοράς θα εκδώσει. Προς τούτο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη

και ότι, κατά τα παγίως νομολογηθέντα, το δελτίο αποστολής διατηρεί την επικαιρότητά του ακόμη και κατά την επομένη από την ημερομηνία της έκδοσής του. Συνεπώς, είναι αδιάφορο το ότι εκδόθηκαν έξι (6) φορολογικά στοιχεία, με την ίδια ημερομηνία, την ίδια ώρα και με τον ίδιο προορισμό, αφού τυγχάνει προφανές ότι η πώληση (μεταφορά και παράδοση) των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε τμηματικά.

9) Ο τυχόν επιλήψιμος τρόπος έκδοσης και εξόφλησης κάποιων φορολογικών στοιχείων, δεν καθιστά αυτά «εικονικά». Η μη εξόφληση των δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

10) Η ένορκη κατάθεση του, ιδιοκτήτη του ακινήτου που είχε μισθώσει ο για την εγκατάσταση της ατομικής επιχείρησής του η οποία λήφθηκε την 6.12.2013, ελέγχεται ως αμφίβολης αξιοπιστίας και αποδεικτικής δύναμης, δεδομένου ότι ο εκμισθωτής, ο οποίος, προφανώς, δεν είχε δηλώσει τα μισθώματα από του μηνός Μαρτίου του έτους 2007 κι εντεύθεν, έχει κάθε λόγο να αρνείται την παραμονή στο μίσθιο του μισθωτή.

11) Στα πλαίσια ενίσχυσης της νεανικής επιχειρηματικότητας, ζήτησε και ενέταξε την ατομική του επιχείρηση σε πρόγραμμα του EOMMEX, για την ανάπτυξη αιθουσών μελέτης, εκπαίδευσης και διδασκαλίας. Μεταξύ άλλων ειδών πάγιου εξοπλισμού απαιτήθηκε η αγορά και η τοποθέτηση ξύλινου δαπέδου αλλά και η αγορά κινητού εξοπλισμού σύγχρονων αιθουσών διδασκαλίας (γραφείων, θρανίων καθισμάτων, βιβλιοθηκών κ.ο.κ.). Την πλέον οικονομική προσφορά για την αγορά του ξύλινου πατώματος και του κινητού εξοπλισμού εκπόνησε και πραγματοποίησε η ατομική επιχείρηση του, η οποία εξέδωσε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, με τα οποία τα αγαθά παρεδόθησαν στην έδρα της επιχείρησής του στην Αθήνα. Τα αρμόδια όργανα του EOMMEX, έλεγξαν την αγορά και επιβεβαίωσαν την τοποθέτηση των αγαθών και πράγματι, έθεσαν επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων την σφραγίδα της υπηρεσίας τους, με την οποία ενέκριναν την εκταμίευση της αντίστοιχης οικονομικής ενίσχυσης.

Ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής αρκέστηκε στον επιτόπιο έλεγχο των οργάνων του Ε.Ο.Μ.Μ.Ε.Χ. και την επίθεση της σφραγίδας τους στα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία και πείσθηκε για την εγκατάσταση των αγαθών που αγοράσθηκαν από την επιχείρηση του Διαφορετικά, δεν αιτιολογείται η παράλειψή του να επισκεφθεί και ο ίδιος την έδρα της επιχείρησής, ώστε να επιβεβαιώσει την πραγματοποίηση των κρίσιμων συναλλαγών.

12) Σε κάθε περίπτωση, συναλλάχθηκε νομότυπα με την ατομική επιχείρηση του, τη φορολογική συμπεριφορά του οποίου δεν είχε την ευχέρεια, αλλ' ούτε και τη δυνατότητα, να γνωρίζει, αρκούσας της από μέρους του έκδοσης νόμιμων παραστατικών (θεωρημένων δελτίων αποστολής και τιμολογίων πώλησης).

13) Και αν ακόμη ήθελε θεωρηθεί ότι τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία είναι «εικονικά», κατά την έννοια και μόνο που τους προσδίδει η Φορολογική Αρχή, δεν υπέχει – ισχυρίζεται ο προσφεύγων- καμιά ευθύνη, αφού δεν γνώριζε και ούτε ήταν σε θέση να γνωρίζει αυτή την εικονικότητα, νόμιμα δηλαδή αποδεικνύεται ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο των συναλλαγών (ΣτΕ.6554/1998, 3198/1996, 1217/1995, 2844/1992, 958/1992, 692/1988).

14) Άλλως, και όλως και όλως επικουρικά, εφόσον, όπως εμμέσως συνάγεται από την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ.Αττικής, η αποδιδόμενη εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της αντισυμβαλλόμενης ατομικής επιχείρησης (.....), καταχρηστικά τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως «εικονικά στο σύνολό τους» (δηλαδή, και ως προς τις συναλλαγές που αντιπροσωπεύουν) και επιβλήθηκαν πρόστιμα Κ.Β.Σ. ίσα με ποσοστό 40% της συνολικής καθαρής αξίας αυτών.

Η επιμέτρηση των επιβληθέντων προστίμων θα πρέπει να έχει γίνει με βάση τις διατάξεις της περ. δ' της παρ.3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, με τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμου ίσου με ποσοστό 20% της συνολικής καθαρής αξίας των τιμολογίων.

15) Ομοίως καταχρηστικά και αβάσιμα του επιβλήθηκαν πρόστιμα 195,33 € για κάθε χρήση, με την αιτιολογία ότι η ατομική επιχείρησή του υπέβαλε για τα έτη 2006 και 2007 ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

Τόσο η εσφαλμένη αναγραφή του αριθμού 12 (αντί του ορθού αριθμού 8) στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του έτους 2006 όσο και η εσφαλμένη αναγραφή της συνολικής αξίας 33.544,00 € (αντί της ορθής συνολικής αξίας 32.344,00 €) στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του έτους 2007 (βλέπ.σελ.5 έκθεσης ελέγχου), τυγχάνουν επουσιώδεις και οφείλονται σε προφανή παραδρομή. Άλλως και όλως επικουρικά, εφόσον τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά τη διάρκεια της ισχύος των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αλλά και σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής Διοίκησης, οι εν λόγω παραβάσεις δεν θα έπρεπε καν να έχουν καταλογισθεί, δεδομένου ότι, από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., προβλέπεται ότι τιμωρείται (με πρόστιμο 100,00 €) η παράλειψη υποβολής ή η υποβολή ελλιπών (και όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (όπως είναι οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών).

Όλα τα παραπάνω, ανεξάρτητα από το ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ.1 του Ν.4446/2016, είχε τη δυνατότητα, μέχρι τις 22.1.2017, να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις, με τις οποίες να διορθώσει τα παραπάνω σφάλματα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του, των ετών 2006 και 2007, χωρίς καθόλου πρόστιμα, πλην αποστερήθηκε του δικαιώματός του αυτού, ένεκα της πρόωρης έκδοσης και κοινοποίησης των υπ'αριθμ./27.12.2016 και/27.12.2016 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, οι οποίες ακυρώθηκαν από την Δ.Ε.Δ..

Ως προς το ιστορικό της υπόθεσης, αιτία ελέγχου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα στάθηκε το από 29-9-2014 έγγραφο που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής με αριθ. πρωτοκ./2014 και με επισυναπτόμενη την από 15/09/2014 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Με βάση την ανωτέρω αναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ οι υπ' αριθμ./2015,/2015 και/2015 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκ μέρους του προσφεύγοντα, ανακρίβεια στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων μετά από πρόσκληση του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής. Ακολούθως ο προσφεύγων επί των ανωτέρω αναφερόμενων ΑΕΠ, άσκησε την υπ' αριθμ./27-07-2015 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ 4817/28-12-2015 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών – Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης, στην οποία αναφέρεται ότι γίνεται αποδοχή της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής και ακυρώνονται οι με αριθμό/2015,/2015 και/2015 ΑΕΠ για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), επειδή δεν κοινοποιήθηκαν με σύννομο τρόπο από την φορολογική αρχή και δεν έλαβε γνώση ο ελεγχόμενος της πρόσκλησης και των καταλογιστικών πράξεων.

Στο πλαίσιο διενέργειας επανάληψης διοικητικής διαδικασίας για την επανέκδοση των πράξεων που ακυρώθηκαν η Φορολογική Αρχή εφάρμοσε την προβλεπόμενη από τον νόμο διαδικασία για την κοινοποίηση των πράξεων στον προσφεύγοντα. Εν συνεχεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ η υπ' αριθμ./1113/20-01-2016 εντολή μερικού ελέγχου με την οποία ανατέθηκε στην ελέκτριανα ενεργήσει τα νόμιμα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο σκεπτικό της υπ' αριθμ. 4817/28-12-2015 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Μετά το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας του επανελέγχου εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2016 και/2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου κατά των οποίων ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ./**27-01-2017** ενδικοφανής προσφυγή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η οποία έγινε δεκτή από την εν λόγω υπηρεσία για λόγους τυπικής πλημμέλειας (δεν τηρήθηκε η προθεσμία που ορίζει ο νόμος 4446/2016 για την έκδοση των οριστικών πράξεων). Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **με την υπ' αριθμ. 3090/29-05-2017** Απόφασή της, έκανε δεκτή την υπ' αριθμ./27-01-2017 ενδικοφανή προσφυγή του ελεγχόμενου, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα διότι δεν τηρήθηκαν οι προθεσμίες που ο ν. 4446/2016 έθετε (τριάντα ημέρες από την δημοσίευση του νόμου, δηλ. 23.01.2017 η οποία παρατάθηκε μέχρι 07-02-2017) για την κοινοποίηση των οριστικών πράξεων.

Στο πλαίσιο της επανάληψης της διαδικασίας λόγω νομικής πλημμέλειας εξεδόθη η με αριθ./19-7-2017 εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε επανέλεγχος και τα πορίσματα του επανελέγχου εμπεριέχονται στην από 3-7-2018 ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ. Ακολούθως, βάσει της εν λόγω Έκθεσης εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Ως προς τον τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το Δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις επίδικες Πράξεις επιβολής Προστίμου, βάσει της παρ. 1 του αρθ. 36 του Ν. 4174/2013 ήδη έχει υποκύψει σε παραγραφή.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«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 τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου 84 του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), 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:

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 τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ιδίου άρθρου και νόμου ορίζεται:

«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται:

«.....Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 περ. α, β και γ, του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), 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.

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 την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την ‘ Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β΄4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ` της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α` του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, όπως ρητά αναγράφεται στη σελ. 1 της οικείας έκθεσης επανελέγχου ΚΒΣ, την 29/09/2014 περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής με επισυναπτόμενη την από 31-07-2014 και με ημερομηνία θεώρησης 15-09-2014 Έκθεση Ελέγχου- Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) του ελεγκτού της ίδιας Υπηρεσίας, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με την άνω Έκθεση Ελέγχου- Επεξεργασίας ΣΔΟΕ, ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜστις χρήσεις 2006 και 2007.

Επειδή, το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν.2238/94 και 25 του ν. 4174/2013, βάσει του οποίου, σε συνδυασμό με την με αριθμό 4817/28-12-2015 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ, εκδόθηκε η με αριθμό

...../1113/20-01-2016 εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, και μετά το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας του επανελέγχου εκδόθηκαν οι υπ΄ αριθμ./2016 και/2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή, οι ως άνω πράξεις που αφορούν τις χρήσεις 2006 και 2007 εκδόθηκαν την 27-12-2016, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις, χρόνου δεκαετίας έκδοσης αυτών.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, κατά των ως άνω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε την υπ΄ αριθμ./27-01-2017 ενδικοφανή προσφυγή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η οποία . με την υπ΄ αριθμ. 3090/29-05-2017 Απόφασή της, έκανε δεκτή την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, στο πλαίσιο της επανάληψης της διαδικασίας λόγω νομικής πλημμέλειας εξεδόθη η με αριθ./19-7-2017 εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε επανέλεγχος και μετά το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας του επανελέγχου εκδόθηκαν οι με αριθμ. προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ οι οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός της προβλεπόμενης από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου **84 του ν.2238/94**, προθεσμίας.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στις κρινόμενες χρήσεις, είναι αβάσιμος.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης, από τη φορολογική αρχή, της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και Π / Διατάγματος ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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 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 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 συναλλακτικώς 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 και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

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, στην προκειμένη περίπτωση από την από 30-07-2018 έκθεση επανελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στην από 31-07-2014 και με ημερομηνία θεώρησης 15-9-2014 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ.Αττικής, α) και β), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Από την ως άνω έκθεση επανελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ προκύπτουν οι με βάση τους οποίους συνάγεται ότι η εκδότρια επιχείρηση, Α.Φ.Μ., είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, ο οποίος:

- 1) Στη χρήση 2006 ζήτησε έλαβε και καταχώρησε οκτώ (8) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.886,00 € πλέον ΦΠΑ 2.258,34 € ήτοι συνολικής αξίας 14.144,34 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, και
- 2) Στη χρήση 2007 ζήτησε έλαβε και καταχώρησε οκτώ (8) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 32.344,00 € πλέον ΦΠΑ 6.145,36€ ήτοι συνολικής αξίας 38.489,39 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, και

Ειδικότερα, στην ως άνω έκθεση και στο Κεφάλαιο " ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ", αναφέρεται ότι:

« Η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ,, Αιγάλεω, έκανε έναρξη την 28.08.2006 με ααντικείμενο εργασιών Αντιπροσωπεία ή μεσιτεία πώλησης ξυλείας και προϊόντων ξυλείας, λιανικό εμπόριο οικιακών επίπλων, επιτραπέζιων σκευών, μαγειρικών σκευών, διαφημιστικές υπηρεσίες κ.α. Από την ένορκη κατάθεση του ιδιοκτήτη του ακινήτου που δήλωσε ως έδρα η ατομική επιχείρηση, προέκυψε ότι ο, υπέγραψε το συμβόλαιο μίσθωσης αλλά διαφορετικό πρόσωπο ενεργούσε για την μίσθωση και την καταβολή των ενοικίων . Από την 09.07.2007 τουλάχιστον και μετά η ατομική επιχείρηση δεν υφίσταται.

- Η εν λόγω ατομική επιχείρηση υπέβαλλε δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρηματικά ποσά τα οποία ποτέ δεν κατέβαλλε. Οι εισροές και οι εκροές των περιοδικών δηλώσεων δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και υποβάλλονταν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για να έχει η ατομική επιχείρηση την δυνατότητα θεώρησης φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο συνέβαινε και με την δήλωση εισοδήματος του οικονομικού έτους 2007 .
- Στις προσκλήσεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καθώς και του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής για προσκόμιση των βιβλίων δεν ανταποκρίθηκε ποτέ και για τον λόγο αυτό καταλογίστηκαν παραβάσεις.
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών τρίτων, προέκυψε ότι ο εξέδιδε τιμολόγια προς πελάτες, όπου το σύνολο των πωλήσεων του είναι μεγάλης αξίας, ενώ αντίθετα οι αγορές του είναι πολύ μικρής αξίας (χρήση 2006 πωλήσεις 164.981,76 αγορές 30.548,85 ευρώ, χρήση 2007 πωλήσεις 1.089.020,07 και αγορές 84.773,53 ευρώ , χρήση 2008 πωλήσεις 114.433,08 και αγορές 575,00 ευρώ, χρήση 2009 πωλήσεις 346.236,21 και αγορές 0,00). Σημειώνεται ότι ο ίδιος δεν υπέβαλλε τέτοιες καταστάσεις.

- Από τον έλεγχο των προμηθευτών του, όπως δηλώνονται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων τρίτων, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναγράφονται στα τιμολόγια αυτών.
- Από επικοινωνία του ΣΔΟΕ με τις αρμόδιες υπηρεσίες του ΙΚΑ, τους δόθηκαν τα ονόματα των εργαζομένων στην ατομική επιχείρηση του, οι οποίοι δήλωσαν ότι δεν πραγματοποιούνταν δραστηριότητες στην εν λόγω επιχείρηση και μία εξ αυτών δήλωσε ότι δεν εργάστηκε ποτέ στην επιχείρηση αυτή.
- Η ατομική επιχείρηση του δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό και εργαλεία για την πραγματοποίηση ξυλουργικών ή άλλων εργασιών.»

Επίσης αναφέρεται :

«Με την υπ' αριθμ. πρωτ./20-01-2016 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, η οποία στάλθηκε συστημένη ταχυδρομικώς στην επαγγελματική έδρα και στην κατοικία του ελεγχόμενου, ο έλεγχος ζήτησε από τον ελεγχόμενο να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, για τις χρήσεις 2006 και 2007. Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στην εν λόγω πρόσκληση, εξουσιοδότησε την Κα να τον εκπροσωπήσει, η οποία και προσκόμισε τα ανωτέρω ζητηθέντα από τον έλεγχο.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από ΤΟ ΣΔΟΕ, , διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Η εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ μεταξύ των υπαλλήλων της δήλωσε και τον, ο οποίος έδωσε ένορκη κατάθεση, στο ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής και μεταξύ άλλων , ανέφερε τα εξής: **στην επιχείρηση του ήταν εργάτης για ένα χρόνο, ... ο ήταν το αφεντικό της επιχείρησης και πήγε στο Καζακστάν όπου άλλαξε το όνομά του.** Σημειώνεται από τον έλεγχο ότι ο ελεγχόμενοςο οποίος είχε στην ιδιοκτησία του το αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ΥΟΑ το μεταβίβασε στον υπάλληλο του,
- Το με αριθμό κυκλοφορίας ΥΟΑ ιδιωτικής χρήσεως επιβατικό αυτοκίνητο, με ημερομηνία πρώτης άδειας την 24/06/1985 και κυβισμό 1198cc, μετέφερε τα παρακάτω πάγια στοιχεία τα οποία αγόρασε ογια την ατομική του επιχείρηση από τον:
 - 1)σαράντα (40) καρέκλες με το υπ' αριθμ 1 Δελτίο Αποστολής και το υπ' αριθμ 1 Τιμολόγιο Πώλησης (ημερομηνία μεταφοράς 01/09/2006)
 - 2)πέντε (5) γραφεία και μία (1) ντουλάπα με το υπ' αριθμ 5 Δελτίο Αποστολής και το υπ' αριθμ 5 Τιμολόγιο Πώλησης (ημερομηνία μεταφοράς 08/09/2006)
 - 3)δύο (2) ντουλάπες με το υπ' αριθμ 6 δελτίο αποστολής και το υπ' αριθμ. 6 Τιμολόγιο Πώλησης (ημερομηνία μεταφοράς 12/09/2006)
 - 4)έξι (6) συρταριέρες με το υπ' αριθμ 7 Δελτίο Αποστολής και το υπ' αριθμ 7 Τιμολόγιο Πώλησης(ημερομηνία μεταφοράς 20/092006)

5)σαράντα έξι (46) καρέκλες με το υπ' αριθμ 9 Δελτίο Αποστολής και το υπ' αριθμ 9 Τιμολόγιο Πώλησης (ημερομηνία μεταφοράς 22/09/2006)

6) πέντε γραφεία (5), τέσσερις ντουλάπες και πέντε (5) συρταριέρες με το υπ' αριθμ 10 Δελτίο Αποστολής και το υπ. αριθ. 10 Τιμολόγιο Πώλησης (ημερομηνία μεταφοράς 28/09/2006)

7)δέκα (10) πολυθρόνες και τέσσερις (4) καναπέδες με το υπ' αριθμ. 11 Δελτίο Αποστολής και το υπ' αριθμ 11 Τιμολόγιο Πώλησης (ημερομηνία μεταφοράς 29/09/2006)

8)πέντε (5) γραφεία δύο (2) ντουλάπες και έξι (6) συρταριέρες με το υπ' αριθμ. 12 Δελτίο Αποστολής και το υπ' αριθμ. 12 Τιμολόγιο Πώλησης (ημερομηνία μεταφοράς 04/10/2006) Ο έλεγχος αναφέρει ότι είναι αδύνατο να μεταφερθούν όλα αυτά τα πάγια στοιχεία με το αυτοκίνητο του οποίου τα στοιχεία αναφέρθηκαν ως ανωτέρω.

- Το ιδιωτικής χρήσεως επιβατικό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ΥΖΗμε ημερομηνία πρώτης άδειας την 05/09/1997 και κυβισμό 1781 cc , αναφέρεται ως μέσο μεταφοράς των παρακάτω παγίων στοιχείων:

1) σαράντα (40)τετραγωνικά μέτρα ξύλινου πατώματος (Δ.Α. – Τ.Π. 30/26-01-2007),

2) δύο και τρία (2,3)κυβικά μέτρα ραμποτέ και ένα και εξήντα πέντε (1,65) κυβικά μέτρα καδρονικό (Δ.Α –Τ.Π. 31/30-01-2001) και

3) δέκα πέντε (15) τετραγωνικά μέτρα ξύλινου πατώματος και ενός (1) κυβικού μέτρου καδρονικού (Δ.Α. – Τ.Π. 32/05-02-2007).

Ο έλεγχος αναφέρει ότι το εν λόγω όχημα το οποίο ήταν ιδιοκτησία του πατέρα του ελεγχόμενουκαι ο οποίος το μεταβίβασε την 30/11/2007, ήταν αδύνατο να μεταφέρει τα ανωτέρω πάγια στοιχεία με τον όγκο και τις διαστάσεις που αναφέρθηκαν. Επιπλέον , όπως προκύπτει από την έρευνα του ΣΔΟΕ και αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, η ατομική επιχείρηση του, δεν είχε τον μηχανολογικό εξοπλισμό να εκτελεί ξυλουργικές ή άλλες εργασίες.

- Για τα υπ' αριθμ. 112-117/11-12-2007 Δ.Α –Τιμ.Π., με τα οποία διακινούνται μεγάλες ποσότητες και όγκος παγίων στοιχείων, δεν αναφέρεται κανένα μέσο μεταφοράς αλλά και δεν υπάρχει καταχωρημένη καμία δαπάνη για μεταφορά τέτοιων στοιχείων στα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου. Επίσης όπως προκύπτει από την έρευνα του ΣΔΟΕ η ατομική επιχείρηση του δεν υφίσταται από τον Ιούλιο του 2007 ενώ τα ανωτέρω αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία έχουν ημερομηνία έκδοσης τον Δεκέμβριο του 2007.
- Οι αποδείξεις είσπραξης που κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ όπως αναλυτικά προαναφέρθηκε, δεν είναι στοιχείο που να αποδεικνύεται χωρίς αμφιβολία ότι πράγματι τα πάγια αυτά πληρώθηκαν από τον ελεγχόμενο.

- Οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου ότι δεν έλαβε γνώση για την Πρόσκληση από το ΣΔΟΕ επειδή επιδόθηκε στην λογίστρια καταρρίπτεται από τον ίδιο, αφού το ίδιο πρόσωπο, δηλαδή την, εξουσιοδότησε να τον εκπροσωπήσει στην διαδικασία ελέγχου που διενεργείται από την υπηρεσία μας.
- Τέλος, οι ισχυρισμοί ότι τα αρμόδια όργανα του «ΕΟΜΜΕΧ» έλεγξαν την αγορά των παγίων και επιβεβαίωσαν την τοποθέτηση των αγαθών δεν αποδεικνύεται με την τοποθέτηση της σφραγίδας της ανωτέρω υπηρεσίας σε ορισμένα από τα εκδοθέντα τιμολόγια αφού ούτε βεβαίωση από την εν λόγω υπηρεσία υπάρχει, ούτε στο πρόγραμμα για την ενίσχυση της νεανικής επιχειρηματικότητας εντάχθηκε τελικά η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση.
Μετά από τα ανωτέρω αναφερθέντα, ο έλεγχος **κρίνει** τα ανωτέρω ληφθέντα από τον ελεγχόμενο με ΑΦΜκαι εκδοθέντα από τονμε ΑΦΜ**εικονικά ως προς την συναλλαγή.**

Επίσης ο ελεγχόμενος από την υπηρεσία μας, στη χρήση 2006 δήλωσε ότι έλαβε δώδεκα φορολογικά στοιχεία από τοναξίας 11.886,00 ευρώ ενώ η αξία αυτή προκύπτει από οχτώ (8) φορολογικά στοιχεία (τα κατασχεθέντα του ΣΔΟΕ)

Επιπλέον, στη χρήση 2007 δήλωσε ότι έλαβε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 33.544,00 ευρώ, ενώ η αξία των εννέα κατασχεθέντων από το ΣΔΟΕ φορολογικών στοιχείων ανέρχονται στο ποσό των 32.344,00 ευρώ. Ο έλεγχος καταλογίζει παράβαση για ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και 2007 (άρθρο 20 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)).»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, από την φορολογική αρχή και ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι αβάσιμοι.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε του επιδόθηκε η υπ' αριθμ. 3090/29-5-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5§§2 περ. β' και 5 εδάφιο πρώτο του ν.4174/2013 :

«2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

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 εκπρόσωπο 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 εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.».

Επειδή από τα στοιχεία του φυσικού φακέλου της υπόθεσης και το φωτοαντίγραφο αναλυτικής καταχώρησης συστημένων με ημερομηνία 23-06-2017 προκύπτει ότι, η με αριθμ. 3090/29-5-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η οποία εκδόθηκε επί της με αριθμ./27-01-2017 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, απεστάλη στον προσφεύγοντα από την ανωτέρω υπηρεσία με συστημένη επιστολή (RE...../23-06-2017) (αριθμ. . πρωτ. ΔΕΔ/22-6-2017) , στη δηλωθείσα, από τον ίδιο στην ως άνω ενδικοφανή προσφυγή διεύθυνση, (.....TK 11475 Αθήνα) , συνεπώς έχει νομίμως κοινοποιηθεί και η κοινοποίησή της έχει συντελεστεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, ήτοι στις 11-07-2017.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης σε αυτόν της εν λόγω απόφασης της Δ.Ε.Δ. **είναι αβάσιμος.**

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος η Φορολογική Αρχή (ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών) όφειλε να ενεργήσει και η ίδια έλεγχο στην ατομική επιχείρησή του, να ελέγξει δε και να επαληθεύσει όλα τα πληροφοριακώς εκτιθέμενα προς αυτήν στην από 15.9.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, παραλείποντας όμως να το πράξει κατέστησε τις προσβαλλόμενες Πράξεις της ακυρωτέες ως αναιτιολόγητες.

Επειδή, στις παράγρ. 1 και 2 περιπτ. α του άρθρου 23 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, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε φορολογικό έλεγχο στον προσφεύγοντα, βάσει της υπ' αριθμ./1113/19-07-2017 εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επειδή περιήλθαν σε γνώση του ως άνω Προϊσταμένου νέα στοιχεία βάσει της από 31-07-2014 και με ημερομηνία θεώρησης 15-9-2014 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ.Αττικής, α)και β), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ./2014 έγγραφο της ίδιας φορολογικής αρχής. Από τον ως άνω φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ διαπιστώθηκαν οι επίμαχες παραβάσεις Κ.Β.Σ λήψης των εικονικών στοιχείων και επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ , μετά από έλεγχο που διενήργησε στον προσφεύγοντα, βάσει και των διαπιστώσεων του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, έκρινε η ίδια τις επίμαχες παραβάσεις Κ.Β.Σ και καταλόγισε τα σχετικά πρόστιμα και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, είναι αβάσιμος.

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: « ... 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.

4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην οικεία εκθέση ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, 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 αριθμό πρωτοκόλλου/31-08-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Κ.Β.Σ.

α) Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.β΄ Ν.4337/2015 συνολικού ποσού :11.886,00 X 40% 4.754,40 €

β) Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.ζ΄ Ν.4337/2015 ποσού : 586,00 X 1/3 195,33 €

Συνολικό πρόστιμο

4.949,73 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Κ.Β.Σ.

α) Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.β' Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : 32.344,00 Χ 40% 12.937,60 €

β) Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.ζ' Ν.4337/2015 ποσού : 586,00 Χ 1/3 195,33 €

Συνολικό πρόστιμο

13.132,93 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.