



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 28/05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1800

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του τ., ΑΦΜ, κατοίκου δήμου

..... κατά:

- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007
- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008
- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007
- Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008
- Της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007
- Της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο Τ., ΑΦΜ, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./2015 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ, ΠΕΛΟΠ/ΣΟΥ & ΝΟΤΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, την από 29-07-2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) από την οποία προέκυπτε ότι η ατομική επιχείρηση Τ., ΑΦΜ, για την χρήση 2007 έλαβε έξι (6)

εικονικά φορολογικά στοιχεία, αφού έχουν εκδοθεί για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 79.043,30€ και για την χρήση 2008 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, αφού έχουν εκδοθεί για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 143.225,70€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης Τ., με ΑΦΜ, πρατήριο καυσίμων

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2007 & 01/01 -31/12-2008 με την υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού ελέγχου του προϊστάμενου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε περαιώσει για τις κρινόμενες χρήσεις.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε (με συστημένη επιστολή) στον προσφεύγοντα το με υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, συνέταξε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 31-12-2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 3) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 7.904,33€ (€79.043,30x 10%) με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος και συγκεκριμένα, α) Τ-ΔΑ Νο/2007 καθαρής αξίας 12.416,39€ πλέον ΦΠΑ 2.359,11€, β) Τ-ΔΑ Νο/2007 καθαρής αξίας 13.700,84€ πλέον ΦΠΑ 2.603,16€, γ) Τ-ΔΑ Νο/2007 καθαρής αξίας 13.057,90€ πλέον ΦΠΑ 2.450,54€, δ) Τ-ΔΑ Νο/2007 καθαρής αξίας 13.325,65€ πλέον ΦΠΑ 2.571.20€, ε) Τ-ΔΑ Νο/2007 καθαρής αξίας 13.096,64€ πλέον ΦΠΑ 2.488,36€, στ) Τ-ΔΑ Νο/2007 καθαρής αξίας 13.445,88€ πλέον ΦΠΑ

2.554,72€, με συνολικής καθαρής αξίας 79.043,30€ πλέον ΦΠΑ 15.027,09€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης Τ., με ΑΦΜ , 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. ε΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 14.322,70€ (€143.225,70x10%) με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος και συγκεκριμένα, α) TIM. No/2008 καθαρής αξίας 61.881,17€ πλέον ΦΠΑ 11.757,43€, β)TIM No/2008 καθαρής αξίας 81.344,53€ πλέον ΦΠΑ 15.455,47€, με συνολικής καθαρής αξίας 143.225,70€ πλέον ΦΠΑ 27.212,90€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης Τ., με ΑΦΜ , 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. ε΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

- Την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 15.027,09€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 14.095,42€, ήτοι συνολικού ποσού 29.122,51€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών (αγορών καυσίμων) συνολικής καθαρής αξίας 79.043,30€.

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.

- Την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α.

ποσού 27.212,90€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 25.525,70€, ήτοι συνολικού ποσού 52.738,60€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών (αγορών καυσίμων) συνολικής καθαρής αξίας 143.225,70€.

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.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 7.513,55€ (€15.027,50x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 13.606,45€ (€25.212,90x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./2019 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων και ΦΠΑ, για τα φορολογικά έτη 2007 & 2008 και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

- Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση, πριν των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.
- Ότι εσφαλμένα εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις την 31/12/2018 και όχι στις 03/01/2019 καθόσον δεν είχε εκπνεύσει η 20ημερη προθεσμία εντός της οποίας ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να υποβάλλει τις απόψεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου σε απάντηση του με αρ. πρωτ./2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Η δια της θυροκόλλησης κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 31/12/2018 τις καθιστά νομικά πλημμελείς και άκυρες λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης.
- Ότι η κοινοποίηση – επίδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων στερείται νομιμότητας εφόσον δεν φέρει όλα τα κατά νόμου απαραίτητα στοιχεία

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

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, 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. 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».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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. 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...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. 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 με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000** ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε 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 την **ΠΟΛ.1125/25.11.2004** με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. (Αρ. Πρ: 1095248/18441ΔΕ-Α)

“..... Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000 δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).».

Επειδή, η επιχείρηση έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΝΑΥΠΛΙΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./2015 έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ, ΠΕΛΟΠ/ΣΟΥ & ΝΟΤΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, με το οποίο

διαβίβασε την από 29-07-2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), η οποία αφορούσε τις χρήσεις 2007 και 2008 που ήταν ανέλεγκτα.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις χρήσεις 2007 και 2008 με την υπ' αριθ./.../2018 εντολή μερικού ελέγχου του προϊστάμενου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92) και ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκαν οι από 31-12-2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου, 1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν (με θυροκόλληση) στις 31/12/2018 στο χωριό του δήμου που είναι η κατοικία του και η επαγγελματική του έδρα.

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό ως προς το θέμα της παραγραφής αναφέρουμε ότι:

Ως προς τις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018 και για την χρήση 2008 στις 31-12-2019. Ως εκ τούτου ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις οριστικές πράξεις ΦΠΑ και προστίμου Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/1997 στα πρόστιμα του Φ.Π.Α., ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία ΦΠΑ και ως προς το θέμα της παραγραφής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49§3 του ν.2859/2000 περί συμπληρωματικών στοιχείων, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει τα ελεγχόμενα έτη και ούτε έχουν εκδοθεί αρχικά φύλλα ελέγχου εντός πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1, η προθεσμία του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ, είναι

εν προκειμένω πενταετής για την επιβολή του φόρου και προστίμου, σε βάρος της επιχείρησης, ήτοι η χρήση 2007 παραγράφτηκε την 31/12/20013 και η χρήση 2008 παραγράφτηκε την 31/12/2014. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις γίνεται δεκτός.

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 ίδιου Νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, η Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με το αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο της, με συστημένη επιστολή (REGR), το υπ' αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, 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.

Ο προσφεύγων, δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερόμενη κλήση προς ακρόαση εντός της 20ήμερης προθεσμίας ούτε υπέβαλε στον έλεγχο εγγράφως ή προφορικά τις απόψεις του.

Βάσει των ανωτέρω και σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 η κοινοποίησή του υπ' αριθμ/2018 Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου Φ.Π.Α (Π.Δ 186/1992) & Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/1992) θεωρείται ότι συντελείται στις 10/12/2018 καθώς εστάλη ταχυδρομικά στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή στις 23/11/2018 [παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής του, των ΕΛΤΑ]. Ως εκ τούτου η προθεσμία των 20 ημερών εντός της οποίας ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως του ζητήθηκε με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων εξέπνευσε στις 30/12/2018.

Συνεπώς, νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις στις 31/12/2018 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αόριστος.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

- α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,
- β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
- γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 50 παρ.1 του Ν.2717/1999, ορίζεται ότι:

«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 ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις» και στο άρθρο 52 παρ.1 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνέταιρο 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) Άρθρο 56 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1249/01-12-2014 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.) και στο κεφάλαιο Δ ορίζονται τα εξής:

«Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

1. 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 εργασίας.

2. Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από του 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.
3. Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα 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.
4. Προκειμένου να είναι έγκυρη η επίδοση, όταν η παράδοση του επιδοτέου εγγράφου γίνεται κατά περίπτωση σε σύζυγο ή σύνοικο κ.λπ. είτε σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λπ., προϋπόθεση είναι να μην ευρεθεί από το όργανο επιδόσεως, δηλαδή να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από την οικία ή το κατάστημα κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η επίδοση (δηλαδή ο ίδιος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού) και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία, μαζί με το όνομα και τη ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο ως συζύγου ή συνοίκου κ.λπ. ή ως συνεταίρου, συνεργάτη, υπαλλήλου κ.λπ. Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση που το επιδοτέο έγγραφο παραδίδεται σε σύνοικο μεν, αλλά όχι συγγενή ή υπηρέτη θα πρέπει στην έκθεση επίδοσης να βεβαιώνεται ότι στην κατοικία εκείνου προς τον οποίο απευθύνεται η επίδοση δεν βρέθηκαν σύνοικοι συγγενείς ή υπηρέτες του.
5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση.
6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, οι προσβαλλόμενες πράξεις ελέγχου μετά των αντίστοιχων εκθέσεων επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση (στο χωριό του δήμου) που είναι η κατοικία του και η επαγγελματική του έδρα), για την οποία συντάχθηκε η από 31/12/2018 έκθεση επίδοσης στην οποία αναγράφεται η εντολή ελέγχου, η

ημέρα και η ώρα της επίδοσης, προσδιορίζονται με σαφήνεια τα επιδοτέα έγγραφα και το πρόσωπο το οποίο αφορούν, αναφέροντας παράλληλα τους λόγους που προκάλεσαν την θυροκόλληση. Επιπλέον αναφέρεται ότι τα επιδοτέα έγγραφα θυροκολλήθηκαν αφού πρώτα ο επιδόσας υπάλληλος τα εσώκλεισε σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο, στην κύρια είσοδο, παρουσία και του μάρτυρα , κατόχου του Α.Δ.Τ. ο οποίος έχει την ιδιότητα του πολίτη και υπέγραψε την εν λόγω και από 31/12/2018 έκθεση επίδοσης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η κοινοποίηση - επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στερείται νομιμότητας θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« 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 προσκόμισε στοιχεία, 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, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 29-07-2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ, ΠΕΛΟΠ/ΣΟΥ & ΝΟΤΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και στην από 31-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, για τον εκδότη,
Τ. που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και ειδικότερα:

«.....έλεγχο διαπίστωσε ότι:

- Δεν τηρούσε βιβλίο αγορών από 1-2-2007 και για τις χρήσεις 2008, 2009 & 2010
- Δεν τηρούσε βιβλίο εσόδων – εξόδων από 1-6-2005 και για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 & 2011.
- Δεν τηρούσε βιβλίο απογραφής για τις χρήσεις 2009 & 2010.
- Δεν είχε υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2005, 2006, 2007, 2008 & 2009.
- Δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. όλων των τριμήνων για τα έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 & 2010.
- Είχε εκδώσει αθεώρητα στοιχεία χωρίς παραδρομή από τον με Π/Θ:/2003 ΕΑΦΔΣΣ με α.μ: & από τον αδήλωτο ΕΑΦΔΣΣ με α.μ: με πλήθος στοιχείων μεγαλύτερο των δέκα πέντε (15) κατά τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 & 2011.
- Δεν είχε δηλώσει εντός δέκα πέντε (15) ημερών, ούτε και θεωρήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ το βιβλιάριο επισκευής και συντήρησης του ΕΑΦΔΣΣ με α.μ:
- Δεν διέθετε βυτιοφόρα οχήματα με τα οποία θα μπορούσε να μεταφέρει προαναφερόμενες μεγάλες ποσότητες πετρελαίου.

Ο έλεγχος, προκειμένου να διασφαλίσει τα δεδομένα εσόδων και εξόδων αφού δεν τηρεί βιβλία ούτε συντάσσει απογραφές καθώς και το ότι ο ΕΑΦΔΣΣ με α.μ: δεν είχε δηλωθεί και θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ προχώρησε στην κατάσχεση των δύο (2) ΕΑΦΔΣΣ με α.μ: &, την σελίδα με α/α: 37 θεωρημένου βιβλίου αγορών και αθεώρητες εγγραφές βιβλίου εσόδων-εξόδων που αφορούν τις χρήσεις 2007 και 2008.

Την 14-3-2011 ο έλεγχος κατόπιν της με αρ./11 σχετικής εντολής ελέγχου κατάσχεσε την μονάδα του Η/Υ με α/α:-...../..... που αφορά τις εγγραφές των ΕΑΦΔΣΣ με την με αρ./2011 έκθεση κατάσχεσης ώστε να διασφαλιστούν οι εγγραφές της επιχείρησης όσον αφορά τις πωλήσεις.

Ακολούθως την 10-6-2011 κατασχέθηκαν πρόχειρες εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων-εξόδων που αφορούν τις χρήσεις 2007 έως και 2010 με την με αρ./2011 έκθεση κατάσχεσης, που συνταχθείσας σε τρία (3) αντίτυπα τα οποία υπεγράφησαν από τον κο και τους αρμόδιους ελεγκτές.

Στη συνέχεια με τη συνδρομή του κου τεχνικού της εταιρείας που αντιπροσωπεύει τους συγκεκριμένους τύπους των κατασχεθέντων ΕΑΦΔΣΣ έγινε προσπάθεια να γίνει ανάγνωση της φορολογικής μνήμης των μηχανισμών στα γραφεία του ΣΔΟΕ και συντάχθηκε σχετικό πρακτικό το οποίο υπογράφηκε από τον τεχνικό και τους αρμοδίους ελεγκτές.

Από τον έλεγχο, παρά και την συνδρομή τεχνικού, δεν κατέσται δυνατή η ανάγνωση της φορολογικής μνήμης και των δύο ΕΑΦΔΣΣ ώστε να καταγραφούν οι πωλήσεις του εκδότη των χρήσεων από 2004 έως 2010 δεδομένου ότι ο Η/Υ έφερε παλαιωμένο λογισμικό το οποίο δεν είχε επαρκή φορολογικά δεδομένα.

Από έγγραφο της Γ.Γ.Π.Σ Δ.30 τμ. ΣΤ' στοιχεία φορολογουμένων από δηλώσεις τρίτων, προκύπτουν προς αξιοποίηση, οι αγορές της εκδότριας επιχείρησης «.....»
 Τ.»
(περιοχή Δέλτα), με Α.Φ.Μ:
 Αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Κορίνθου-(Νεμέας) (2513) από την προμηθευτριά του Ελληνικά καύσιμα, με Α.Φ.Μ:
 αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ (1159) Φ.Α.Ε.Ε Αθηνών, όπως πιο κάτω αναφέρονται στον σχετικό πίνακα κατά έτος, πλήθος εκδοθέντων στοιχείων και καθαρή αξία αυτών.

A/A	ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩ N	ΑΞΙΑ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ
1	2004	289	1.952.850,07
2	2005	330	1.372.425,38
3	2006	357	1.220.400,56
4	2007	329	1.054.939,93
5	2008	134	1.216.817,48
6	2009	302	765.015,67
7	2010	175	665.482,39
		ΣΥΝΟΛΟ:	8.247.931,48€

Ο Τ., με Α.Φ.Μ: εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το περιεχόμενο της συναλλαγής «.....» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο " Διαπιστώσεις Ελέγχου " στην από 29-07-2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ, ΠΕΛΟΠ/ΣΟΥ & ΝΟΤΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και στην από 31-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, για τον λήπτη, Τ., αναφέρεται ότι :

«.....ο έλεγχος θεωρεί υπερβολικά μεγάλες τις αγορασθείσες ποσότητες καυσίμων (ενδεικτικά αναφέρουνε αγορές: την 30/4/2008=51.173,45litr - την 31/3/2008=67.268,94litr -

την 30/4/2009=49.336,8litr - την 31/12/2010=51.647,83litr - την 30/9/2010=28.649,3litr - την 31/12/2009=26.829litr) και αναζήτησε τους χώρους εναπόθεσης αυτών. Κατά την αυτοψία δεν βρέθηκαν χώροι αποθήκευσης, ούτε τους υπέδειξε ο προσφεύγων και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν συνέταξε πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης.

Ο προσφεύγων με την από 10-4-2012 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1988, τους δήλωσε για τις παραπάνω συναλλαγές τα ακόλουθα:

«Από το 2005 έως το 2010 είχε στην κατοχή του τέσσερα (4) φορτηγά Δ.Χ και δύο (2) φορτηγά Ι.Χ και ένα (1) επιβατικό Ι.Χ που χρησιμοποιούσαν ως καύσιμο πετρέλαιο κίνησης. Για να κερδίζει από την αγορά μεγάλων ποσοτήτων πετρελαίου καλύτερη τιμή, είχε στην κατοχή του ένα βυτίο 25 τόνων το οποίο σήμερα δεν το έχει, γιατί σκούριασε, σάπισε και το πέταξε».

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και ιδιαίτερα την κατοχή του βυτίου διότι το δήλωσε στην με αρ. πρωτ:/2012 υπεύθυνη δήλωση, όχι με την έναρξη του ελέγχου, που σε ανύποπτο χρόνο ο έλεγχος ερώτησε για τον χώρο εναπόθεσης τόσων μεγάλων ποσοτήτων καυσίμου αλλά σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο του αρχικού ελέγχου, στην προσπάθειά του να δικαιολογήσει τις μεγάλες ποσότητες καυσίμων. Αλλά ακόμα και στην υποθετική περίπτωση ύπαρξης -κατά δήλωσή του- του βυτίου-δεξαμενής που μάλιστα χωρά 25 τόνους, έρχεται σε αντίθεση με τις αγορές καυσίμων που είναι πολύ πάνω από την χωρητικότητά του όπως: προμήθεια την 30/4/2008=51.173,45litr - την 31/3/2008=67.268,94litr - την 30/4/2009=49.336,8litr - την 31/12/2010=51.647,83litr - την 30/9/2010=28.649,3litr κ.λπ

Ο προσφεύγων «..... του, με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και την καταχώρηση αυτών στα βιβλία του ωφελείται, αφού διογκώνονται οι αγορές του και συγκεκριμένα οι δαπάνες, ο Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών και οδηγεί είτε στην αποφυγή καταβολής εμμέσων φόρων - Φ.Π.Α. - είτε στη μείωση του ποσού καταβολής του φόρου και στη μείωση των κερδών των εσόδων εξόδων για τη φορολογία εισοδήματος.

Είναι προφανές ότι ο προσφεύγων αποδεχόμενος τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τελούσε σε γνώση της εικονικότητας αυτών σκοπεύοντας σε φοροδιαφυγή.

Επίσης η εξόφληση των πιο πάνω Δ.Α - Τ.Π και Τ.Π έγινε με μετρητά, τρόπος ασυνήθης στην αγορά για συναλλαγές μεγάλης αξίας.

Από έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, δεν βρέθηκαν φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές ή δελτία αποστολής) για την διακίνηση των αναγραφόμενων αγαθών στα προαναφερόμενα Δ.Α. -Τ.Π αλλά ούτε αναγραφόταν σε αυτά ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που έκανε την διακίνηση των καυσίμων ούτε και ο τόπος προορισμού των.

Για όλους τους λόγους που προαναφέραμε, τα φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια πώλησης και Τιμολόγια Πώλησης αγαθών) που κατασχέθηκαν με τις με αριθ./2011 και/2011 εκθέσεις κατάσχεσης(ως έκθεση ΣΔΟΕ), εκδόσεως «..... τ.», προς τον προσφεύγοντα «..... του, κρίνονται από τον έλεγχο ΕΙΚΟΝΙΚΑ

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 29-07-2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ, ΠΕΛΟΠ/ΣΟΥ & ΝΟΤΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και στις από 31-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθμ./28-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του τ., ΑΦΜ, **ως εξής:**

1)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση **α)** της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, **β)** της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,

γ) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, **δ)** της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, λόγω παραγραφής.

2)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση, **α)** Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5.ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 και **β)** της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν.4337/2015 : $79.043,30€ \times 10\% = 7.904,33€$

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν.4337/2015 : $143.225,70€ \times 10\% = 14.322,57€$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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 .