



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-09-2019

Αριθμός απόφασης:1850

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., την οποία άσκησε ατομικά ως ευθυνόμενη με την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου-συνυπεύθυνης της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../21-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006,

β) Της υπ' αριθμ...../21-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007,

γ) Της υπ' αριθμ...../60/28-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006 και

δ) Της υπ' αριθμ...../1866/28-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ...../21-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006,

β) Την υπ' αριθμ...../21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007,

γ) Την υπ' αριθμ...../60/28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006 και

δ) Την υπ' αριθμ...../1866/28-12-2018 πράξη επιβολή προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ...../03-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:....., την οποία άσκησε ατομικά και με την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου-ομορρύθμου εταίρου-συνυπεύθυνου της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με 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:

Με την με αριθμ...../21-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006, επιβλήθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... πρόστιμο ύψους 3.570,00€ διότι η ως άνω εταιρία κατά τη χρήση 2006 προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 8.925,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των άρθρων 2, 6, 12 και 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 19 § 4 του Νν 2523/1997 και του άρθρου 66 § 5 του Ν 4174/2013. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 21-12-2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ. /21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) καταλογίσθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., κύριος φόρος ύψους 7.026,52€, πρόσθετος φόρος ύψους 7.190,91€ πλέον πιστωτικό ποσό φόρου που είχε προκύψει με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ως άνω εταιρίας ύψους 639,70€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 14.857,13€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 21-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθμ...../60/28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006 καταλογίσθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., κύριος φόρος ύψους 6.999,37€ και πρόσθετος φόρος ύψους 6.565,42€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 13.564,79€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 21-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ.

Με την υπ' αριθμ./1866/28-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997 , άρθρο 55 Ν 4174/2013, άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2006 επιβλήθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., πρόστιμο ύψους 847,89€ διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι με τη λήψη τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 8.925,00€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 21-12-2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν 4472/2017, άρθρο 55 Ν 4174/2013 άρθρο 6 Ν 2523/1997).

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ./5321/21-12-2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής τήρησης των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (Ν 2238/1994), του ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και του ΚΒΣ (ΠΔ186/92), με αφορμή το με αριθμό πρωτ./15-11-2017 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ Δ' Αθηνών, το οποίο συντάχθηκε μετά τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά την εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....

Η προσφεύγουσα, ατομικά και με την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου-ομορρύθμου εταίρου-συνυπεύθυνου της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

- 1) Πλημμελή επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς η επίδοση έγινε στην ίδια ως νόμιμη εκπρόσωπο μιας εταιρίας που λύθηκε και διέκοψε τις εργασίες της, πράγμα που συνιστά πλημμέλεια και ισοδυναμεί με παντελή έλλειψη κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και της διάταξης του άρθρου 20 § 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν 2690/1999). Ειδικότερα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν κλήθηκε σε προηγούμενη ακρόαση από τη Διοίκηση, όπως ρητά ορίζει ο νόμος.
- 3) Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει οποιαδήποτε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση οικονομικό έτος είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο έκδοσης αυτής.
- 4) Παράβαση νόμου κατ' ουσία-Πλημμέλειες της έκθεσης ελέγχου. Σε κανένα σημείο της απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ δεν γίνεται αναφορά στο γεγονός εάν πρόκειται για προσωρινό ή συμπληρωματικό ή άλλου είδους έλεγχο με αποτέλεσμα να μην καθίσταται εφικτός ο έλεγχος της νομιμότητας της διενέργειάς του. Μη νόμιμα και χωρίς στοιχεία που να αιτιολογούν την κρίση του,

ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα ελεγχθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 περίπτωση δ του άρθρου 5 του Ν 4174/2013 " 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)....., δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου."

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/01-12-2014 " Β. Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού ([άρθρο 66 παρ. 4 Ν. 4174/2013](#)).

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

10.Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο)"

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 50 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."

Επειδή, τυχόν πλημμέλειες της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων και τυχόν παράλειψη ή πλημμέλειες της κοινοποίησης των εκθέσεων ελέγχου που τις συνοδεύουν, δεν επιδρούν στο κύρος των πράξεων, αλλά μόνον στο κύρος της κοινοποίησης.(ΣΤΕ 2579/98)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, στην κατοικία της προσφεύγουσας ως νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., χωρίς ωστόσο η προσφεύγουσα να προσδιορίζει και να εξειδικεύει τους λόγους που συνιστούν πλημμέλεια και συνεπάγονται πρόδηλη ακυρότητα όπως επικαλείται..

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αόριστος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/13: «(...) 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 διευκρινίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων " Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου."

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε το με αριθμ...../19-11-2018 σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του

N 4337/2015 και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 22-11-2018 στην οικία της, όπως εξάλλου προκύπτει και από το σχετικό αποδεικτικό επίδοσης. Συνεπώς, η προσφεύγουσα έλαβε ασφαλή γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: “11. 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....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : “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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.”.

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι “φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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.”.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ.327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ'αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81)».

Επειδή σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), ορίζεται: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). 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. 2238/94 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. 2238/94 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ...../5321/21-12-2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτοκόλλου/15-11-2017 Δελτίου Πληροφοριών της ΔΟΥ Δ' Αθηνών (αρ.πρωτ.εισερχ...../20-11-2017 της ΔΟΥ Καβάλας), το οποίο συντάχθηκε μετά τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου στην εταιρία «.....» και το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους για το οικ. έτος 2007, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4^β του ν.2238/1994, εφόσον το νέο στοιχείο ανέκυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 " 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Ν 4174/2013 " 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α)...., στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση."

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ 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 εμπειριστатωμένα 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.

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι

“Άρθρο 23: Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ’ αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Άρθρο 25: Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρους ή μερικός έλεγχος.....

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Άρθρο 28: Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997 “ *Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει*

δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. "

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι : "Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. "

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο

όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε άκύρωση αυτής

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 28/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν 2523/1997, άρθρου 54 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/1992) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι : *“Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ”.*

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, 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 πραγματοποιήσεώς της**), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). 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).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 "εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύπτει και από διακστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ'ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες".

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Καβάλας στην εταιρία «.....» με ΑΦΜ:....., της οποίας η προσφεύγουσα ήταν διαχειρίστρια και ομόρρυθμο μέλος, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η ΔΟΥ Δ' Αθηνών στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., και τα οποία της γνωστοποιήθηκαν με το με αριθμ.πρωτ...../15-11-2017 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ Δ' Αθηνών. Από το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., στη χρήση 2006 ζήτησε-έλαβε και αποδέχθηκε τέσσερα (4) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 8.925,00€.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... ήταν, κατά την εν λόγω χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ, είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, κατ'ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς

δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... κατά τη χρήση 2006 ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ειδικότερα, ο έλεγχος απέδειξε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:.....:

- Η «.....» υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών χρησιμοποιώντας κατ' αρχήν ένα πλαστό μισθωτήριο για να πετύχει την έναρξη των εργασιών της σε χρόνο προγενέστερο του πραγματικού χρόνου μίσθωσης του ακινήτου – γραφείο που βρίσκεται στον 6^ο όροφο του οικήματος επί της οδού 26 ΑΘΗΝΑ.
- Κατά τον έλεγχο που ενεργούσε το ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, και προ της κατάργησής αυτού και διαβίβαση της υπόθεσης στην ΔΟΥ Δ' Αθηνών, με την/22-1-2010 πρόσκληση προς τον υπογράφοντα τις δηλώσεις της «.....» λογιστή Κο ζήτησε πληροφορίες σχετικά με την επιχείρηση για να «εντοπίσει βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης». Η πρόσκληση αυτή επιδόθηκε την 26/1/2010 στον ίδιο. Ο λογιστής της «.....» υπέβαλε στο ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ το με αριθμό πρωτοκόλλου/11-2-2010 υπόμνημα στο οποίο αναφέρει ότι στη διεύθυνση 22 στην ΑΘΗΝΑ δεν είχε πάει ποτέ του πήγαινε μόνο στο λογιστήριο που ήταν στην οδό 17 στον ΠΕΝΤΗ.
- Η «..... Ε.Π.Ε.» φαίνεται ότι χρησιμοποιούσε μια εγκατάσταση επί της οδού 17 στο ΠΕΝΤΗ την οποία δεν δήλωσε στη Δ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ.
- Η «..... Ε.Π.Ε.» πραγματοποιεί πωλήσεις υπερπολλαπλάσιες των αγορών ή πωλήσεις, ενώ δεν υπάρχουν αγορές.
- Η «..... Ε.Π.Ε.» παρέχει υπηρεσίες εξειδικευμένες χωρίς να δικαιολογείται με κανένα τρόπο η δυνατότητα αυτή και συγκεκριμένα εμφανίζεται να παρέχει υπηρεσίες εξειδικευμένες, όπως **bellow the line** που είναι η επιμέλεια και προώθηση εντολών διαφήμισης, παρακολούθηση της διαφημιστικής προβολής, κατάρτιση προγράμματος διαφήμισης, γενική παρακολούθηση του λογαριασμού και πληρωμών των διαφημιστικών υπηρεσιών προς την εταιρεία.
- Η «..... Ε.Π.Ε.» κατέθεσε μόνο δυο δηλώσεις εισοδήματος, καθώς και δυο εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που τα μεν ποσά των δηλώσεων αυτών συμφωνούν μεταξύ τους, χωρίς όμως να έχουν καμία σχέση με τα ποσά των συγκεντρωτικών καταστάσεων και με την επισήμανση ότι τα ποσά των συγκεντρωτικών καταστάσεων είναι μεγαλύτερα από αυτά των δηλώσεων και επίσης δεν υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ από τον 5^ο μήνα του 2003 και μετά.
- Η «..... Ε.Π.Ε.» δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις για κανένα έτος εκτός του 2002.

- Η «..... Ε.Π.Ε.» κατά το πρώτο έτος λειτουργίας της έχει αγορές 56.388,82 €, πωλήσεις 344.547,99 € ήτοι οι αγορές είναι το 611,02% των πωλήσεων
- Η «..... Ε.Π.Ε.» παρουσιάζει σχέση μεταξύ αγορών και πωλήσεων 1.136,43% και χωρίς να συνυπολογίσουμε τα 2 φορολογικά στοιχεία που δεν έχουν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις για το έτος 2008 , δηλώθηκαν όμως ως μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.
- Η «..... Ε.Π.Ε.» έχει δηλωθεί από τέσσερεις επιχειρήσεις ότι τους έχει εκδώσει 51 μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία με συνολική αξία 119.685,12 €
- Η «..... Ε.Π.Ε.» έχει εκδώσει 73 φορολογικά στοιχεία στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: και συνολικής αξίας 2.517.282,05 για πώληση scrap. Όλα τα φορολογικά στοιχεία αναγράφουν αριθμούς ΦΙΧ που δεν υπάρχουν ή που δεν έχουν την δυνατότητα μεταφοράς scrap (μπετονιέρες, ΦΙΧ με επικαθήμενο κλπ).
- Η «..... Ε.Π.Ε.» δεν έχει εμφανίσει στον έλεγχο τους
- μηχανισμούς EAN03001941 & EAN03009364 ΕΑΦΔΣΣ που είχε αγοράσει.
- Η «..... Ε.Π.Ε.» δεν έχει θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και τα στοιχεία αυτής, αν και της έχουν κοινοποιηθεί προσκλήσεις.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού το σχετικό δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ Δ' Αθηνών περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρει αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 03-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, την οποία άσκησε ατομικά ως ευθυνόμενη με την ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου-συνυπεύθυνου της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2006

	<u>Βάσει</u>	<u>Βάσει</u>	<u>Διαφορά</u>

	<u>Ελέγχου</u>	<u>Απόφασης</u>	<u>Ελέγχου -</u> <u>Απόφασης</u>
Υπ' αριθμ...../21-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2006	3.570,00€	3.570,00€	0,00€
Υπ' αριθμ...../21-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Οικονομικού έτους 2007	14.857,13€	14.857,13€	0,00€
Υπ' αριθμ...../60//28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2006	13.564,79€	13.564,79€	0,00€
Υπ' αριθμ...../1866/28-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/97, άρθρο 55 Ν 4174/2013, άρθρο 79 Ν 4472/2017) Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2006	847,89€	847,89€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της