



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/07/2020

Αριθμός Απόφασης: 1537

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αρ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αρ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 18/12/2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
6. Τις απόψεις της ως άνω Δ.Ο.Υ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 3.776,96€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 1999 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Ειδικότερα, κατά το έτος 2005 διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στον προσφεύγοντα από το ΠΕΚ Αθηνών για τα οικονομικά έτη 1996-2000 (χρήσεις 1995-1999). Αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1999-31/12/1999 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία δύο (2) εικονικά και πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της εκδότριας εταιρείας Ο προσφεύγων δεν επέδειξε κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία, γεγονός που επέσυρε ανακρίβεια και εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών. Ακολούθως συντάχθηκε η από 28/12/2005 έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ και καταλογίστηκε πρόστιμο του

άρθρου 6 του ν. 2523/1997 με την υπ' αριθ./2005 πράξη ειδικού προστίμου ΦΠΑ. Ο προσφεύγων άσκησε στη συνέχεια δικαστική προσφυγή και με την υπ' αριθ./2012 Απόφαση του 22^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής η υπ' αριθ./2005 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Αθηνών και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., διότι δεν τηρήθηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την υπ' αριθ./2013 εντολή ελέγχου, προβαίνοντας στην έκδοση νέας σχετικής πράξης. Βάσει της από 20/10/2014 έκθεσης επανελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εκδόθηκε ο υπ' αριθ./2014 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ, τον οποίο ο προσφεύγων προσέβαλλε με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 ενδικοφανή προσφυγή.

Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθ./2015 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Ο προσφεύγων υπέβαλλε κατά της προαναφερόμενης απόφασης δικαστική προσφυγή (ΓΑΚ:/2015, ΠΡ:/2015) και το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Α' Μονομελές), με την υπ' αριθ./2018 Απόφασή του, έκανε δεκτή την προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ./2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκειμένου να τηρηθεί ο διαδικαστικός τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας ως προς τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε.

Έπειτα από τα παραπάνω, η φορολογική αρχή, αφού αποδέχτηκε πλήρως το πόρισμα της από 28/12/2005 έκθεσης τακτικού ελέγχου ΦΠΑ του ΠΕΚ Αθηνών, συνέταξε και εξέδωσε το με αρ. πρωτ./2019 Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου και τον υπ' αριθ./2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ, τα οποία κοινοποίησε στην σύζυγο του προσφεύγοντα στις 17/10/2019 σύμφωνα με την συνημμένη στην παρούσα Έκθεση Επίδοσης..

Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατέθεσε το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας με τις έγγραφες εξηγήσεις του, επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, τις οποίες η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη της, απέρριψε, προχωρώντας στη σύνταξη της από 18/12/2019 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ και την έκδοση της υπ' αριθ./2019 προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή

πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή ελεγχόμενης χρήσης.
2. Μη επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
3. Μη τήρηση του τύπου του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης καθώς ουδέποτε κοινοποιήθηκε σε εκείνον κλήση προς ακρόαση αλλά το πρώτον προσωρινή πράξη, χωρίς μάλιστα πλήρη αιτιολογία.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας αφού ουδέποτε έλαβε γνώση σχετικής έκθεσης ελέγχου. Άλλως η πράξη δεν συνοδευόταν από έκθεση ελέγχου.
5. Λανθασμένος εξωλογιστικός προσδιορισμός στο εισόδημα.
6. Μη αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία ΦΠΑ.
7. Ειδικότεροι ισχυρισμοί περί μη πλαστότητας και εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς και ισχυρισμοί περί καλής πίστης, οι οποίοι θα εκτεθούν αναλυτικά κατωτέρω.
8. Επικουρικώς, εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για την επιβολή των προστίμων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.»

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000: «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.

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος 1999 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2005. Ωστόσο, πριν τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής εκδόθηκε η υπ' αριθ./2005 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ. Στη συνέχεια ασκήθηκε κατά της ως άνω απόφασης δικαστική προσφυγή και το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα 22^ο Τριμελές) με την υπ' αριθ./2012 απόφασή του ακύρωσε την ως άνω πράξη διότι η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή συνακόλουθα με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.»

Επειδή δυνάμει της υπ' αριθ./2012 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας και εξέδωσε και κοινοποίησε τον υπ' αριθ./2014 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ. Ο προσφεύγων κατά της εν λόγω πράξης υπέβαλλε την με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2015 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας. Κατά της προαναφερόμενης απόφασης, ο προσφεύγων κατέθεσε δικαστική προσφυγή και το Διοικητικό Πρωτοδικείο , με την υπ' αριθ./2018 Απόφασή του,

ακύρωσε την υπ' αριθ./2015 απόφαση του Προϊσταμένου ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκειμένου να τηρηθεί ο διαδικαστικός τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)

β)

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ./2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ./2015 απόφαση ΔΕΔ επιδόθηκε στη φορολογική αρχή στις 21/01/2019. Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας και σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του αρ. 36 του ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την παρέλευση ενός έτους) εξέδωσε την υπ' αριθ./2019, προσβαλλόμενη με την παρούσα, πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ.

Επειδή εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε σε κάθε περίπτωση εντός των οριζόμενων από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις προθεσμιών και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ δεν είχε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε κοινοποιήθηκε σε εκείνον κλήση προς ακρόαση, αλλά το πρώτον προσωρινή πράξη, χωρίς μάλιστα πλήρη αιτιολογία.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «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 προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «*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.*»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ύστερα από την με αριθ./2019 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ./2018 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο προσφεύγων κλήθηκε με το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρου 28 & 62 ν. 4174/2013) προκειμένου να υποβάλει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο διαφορές και να προσκομίσει στον έλεγχο οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Επίσης, συνημμένα με το ανωτέρω Σημείωμα, κοινοποιήθηκε επίσης στον προσφεύγοντα ο με ημερομηνία θεώρησης και αριθ./...../2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999. Τα ως άνω έγγραφα, σύμφωνα με τη συνημμένη στην παρούσα έκθεση επίδοσης, κοινοποιήθηκαν στις 17/10/2019 στη σύζυγο του προσφεύγοντος. Άλλωστε, η επίμαχη κοινοποίηση δεν δύναται να αμφισβητηθεί δεδομένου ότι ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. και εντός της ταχθείσας εικοσαήμερης προθεσμίας, υπέβαλε το με αρ. πρωτοκόλλου/2019 έγγραφο υπόμνημα εκθέτοντας τις αντιρρήσεις του, οι οποίες και ελήφθησαν υπ' όψη από τη φορολογική αρχή. Συνεπώς, ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη αφενός ουδέποτε του επιδόθηκε και αφετέρου ότι στερείται αιτιολογίας καθόσον δεν συνοδεύονταν από την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 σχετικά με την κοινοποίηση των πράξεων ορίζεται ότι: «*1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον*

Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή σύμφωνα με τις διατάξεις που εκάστοτε ισχύουν για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, ή β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας 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....».

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζουν, ότι: «2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους....»

Επειδή συνακόλουθα με το άρθρο 50 ΚΔΔ 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. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή περαιτέρω με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 51 του ν. 2717/1999: «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι.

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 ΚΔΔ: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα,

στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου 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 το άρθρο 56 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει 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 επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και

ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 44 ΚΔΔ: «3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.»

Επειδή τέλος με βάση το άρθρο 57 του ίδιου ως άνω Κώδικα: «1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή από τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα την από 23/12/2019 Έκθεση Επίδοσης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προκύπτει ότι κατά την

προαναφερθείσα ημερομηνία, ημέρα Δευτέρα και ώρα 14:50, υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας μετέβη στην οδό προκειμένου να επιδώσει στον προσφεύγοντα την με αριθμό/2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 με την σχετική έκθεση ελέγχου. Στην συνέχεια, αφού ο αρμόδιος υπάλληλος, δεν βρήκε τον προσφεύγοντα, ούτε άλλο σύνοικο, συγγενή ή συνεργάτη στην εν λόγω διεύθυνση, θυροκόλλησε τα παραπάνω έγγραφα, αφού πρώτα τα εσώκλεισε σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο, στην κύρια είσοδο, παρουσία μάρτυρα, ο οποίος και συνυπέγραψε την σχετική έκθεση επίδοσης.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή, κατά τη διαδικασία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, τήρησε και μάλιστα επιμελώς τα οριζόμενα στα άρθρα 44, 48, 50, 51, 55, 56 και 57 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Επειδή επιπροσθέτως, ο προσφεύγων αναφέρει στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ότι «*πρόσφατα έλαβα τυχαία γνώση της πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ με πιθανολογούμενο αριθμό πράξης/2019*», χωρίς ωστόσο να μνημονεύει ούτε τον τρόπο με τον οποίο έλαβε γνώση, ούτε όμως και τον τρόπο με τον οποίο πιθανολόγησε με μάλιστα με απόλυτη ακρίβεια τον αριθμό της προσβαλλόμενης πράξης. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων άσκησε και δη εμπροθέσμως την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, συνάγεται ότι η επίδοση στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 57 του ν. 2717/1999, συντελέστηκε νομίμως την 23/12/2019 και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του Ν. 1642/1986 (νυν άρθρο 48 του ν. 2859/2000), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 1999, ορίζεται ότι:

«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο οικονομικός έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

***α)** τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,*

***β)** τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει η περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»*

Επειδή με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 25 του Ν. 1642/1986 (νυν άρθρο 32 ν. 2859/2000), ορίζεται ότι:

«Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) *τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν,*

β) *στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: *«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»*

Επειδή με βάση τις διατάξεις της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, η οποία συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (δηλαδή, μέχρι 17-10-2015) και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: *«δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»*

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: *«Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την*

ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με τις διαπιστώσεις φορολογικής αρχής, ο προσφεύγων κατά τη χρήση 01/01/1999-31/12/1999 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του από την επιχείρηση με ΑΦΜ , δύο (2) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και συγκεκριμένα τα: υπ' αριθμ. /1999 καθαρής αξίας 6.800.000 δρχ με ΦΠΑ 1.224.000 δρχ και β) υπ' αριθμ. /1999 καθαρής αξίας 7.500.000 δρχ με ΦΠΑ 1.350.000 δρχ, τα οποία κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως πλαστά και εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2015, ήτοι το 50% της αξίας του φόρου που ο προσφεύγων, βάσει των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων εξέπεσε από τον φόρο εισροών χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή ο προσφεύγων, με δεδομένο ότι πρόκειται για μία κοινή υπόθεση, προβάλλει ενιαίους και κοινούς ισχυρισμούς επί συνόλου τριών (3) προσφυγών που έχει υποβάλει στην υπηρεσία μας, συμπεριλαμβανομένης και της κρινόμενης. Ωστόσο, στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία στρέφεται αποκλειστικά κατά της υπ' αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, εξετάζονται μόνο οι λόγοι που προβάλλονται και σχετίζονται με την ως άνω πράξη. Συνεπώς, οι λοιποί λόγοι που αφορούν τα πρόστιμα ΚΒΣ, το εισόδημα και το ΦΠΑ δηλαδή άλλες φορολογίες πλην της κρινόμενης, εξετάζονται κατά περίπτωση στα πλαίσια των λοιπών υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα ενδικοφανών προσφυγών. Ως εκ τούτου, θεωρούνται αλυσιτελώς προβαλλόμενοι στην παρούσα και παρέλκει η εξέταση αυτών.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αρ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-

31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Πρόστιμο άρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017: 3.776,96 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.