



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.05.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 824

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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), 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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων των διατάξεων του άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, β) του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, γ) του υπ' αριθ. οριστικού

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) και του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), δ) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και ε) του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων των διατάξεων του άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, β) τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, γ) τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) και τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), δ) τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και ε) τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων των διατάξεων του άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της

φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών καθόσον δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 11.600,00 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 29.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 3.200,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 8.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 8.016,35 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 8.221,57 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 16.237,92 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.972,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 3.048,95 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 6.021,80 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης του προαναφερθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 6.116,39 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 6.272,97 €, δη σύνολο φόρου 12.389,36 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του συμφώνως προς τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία του εισοδήματος καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εν λόγω στοιχείων.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.441,38 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.503,88 €, δη σύνολο φόρου 4.945,26 €, κατόπιν προσδιορισμού των

φορολογητέων εκροών του συμφώνως προς τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία του εισοδήματος καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης του προαναφερθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εν λόγω στοιχείων.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.755,00 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $29.000,00 \text{ €} * 19\% = 5.510,00 \text{ €} * 50\% = 2.755,00 \text{ €}$.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 760,00 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $8.000,00 \text{ €} * 19\% = 1.520,00 \text{ €} * 50\% = 760,00 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), εισοδήματος (Ν. 2238/1994), Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Οι συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές. Οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στερούνται νομικού και ουσιαστικού ερείσματος.
- 2) Ζει και εργάζεται στη Γερμανία. Στο σπίτι του στα δεν κατοικεί κανείς και έλαβε γνώση των πράξεων που του καταλογίσθηκαν λίγες μέρες πριν τα Χριστούγεννα που επισκέφθηκε την κατοικία του. Ως εκ τούτου ουδέποτε έλαβε γνώση οποιασδήποτε πρόσκλησης για φορολογικό έλεγχο ή αίτημα παροχής πληροφοριών. Στερήθηκε το δικαίωμα ακρόασης και ανταπόδειξης πριν την οριστικοποίηση των καταλογιστέων σε βάρος του πράξεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 φορολογικώς 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστatzμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός των προστίμων Κ.Β.Σ., φόρων εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειρισττωμένα στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και στις εκθέσεις μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), ελέγχου εισοδήματος (Ν. 2238/1994), ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από και με αριθ. έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ – ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την επιχείρηση «.....». Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- δεν πραγματοποιήσε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον). Ειδικότερα για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους διαπιστώθηκαν τα εξής, όσον αφορά τις αγορές που εμφανίζεται να πραγματοποιήσε (βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων):

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡ. ΚΑΤ/ΣΕΩΝ (2)	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙ ΚΕΣ (3)	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗ ΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.133,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99

- περαιτέρω στις συγκεντρωτικές καταστάσεις καταχώρησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,

- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, και τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολούσε προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειωνόταν. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ.) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο και στην Υπηρεσία μας στοιχεία προς τεκμηρίωση του ισχυρισμών του ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική

Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, καταρχήν, 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.

Επειδή, 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 προφορικά, 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.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. **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, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή, κοινοποίησε νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου RE.....GR) στον προσφεύγοντα (στη δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του στο σύστημα TAXIS, ίδια με αυτή που δηλώνεται και στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι στην οδό αριθμό, στα Πέλλας, Τ.Κ.), στις, το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008 και 01/01-

31/12/2009 εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση.

Επειδή, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων προστίμου και φόρου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την προβλεπόμενη διαδικασία και κοινοποίησε νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου RE.....GR) στον προσφεύγοντα (στη δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του στο σύστημα TAXIS, η ίδια με αυτή που δηλώνεται στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, ήτοι στην οδό αριθμό ..., στα Πέλλας, Τ.Κ.), στις το αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 - κλήση προς ακρόαση, η οποία έλαβε αριθ. πρωτ., επί του οποίου ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις απόψεις του μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των οικείων εκθέσεων ελέγχου και έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων δηλώνει κάτοικος Γερμανίας ωστόσο από το σύστημα TAXIS, υποσύστημα μητρώου δεν προκύπτει να έχει προβεί σε αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας ούτε να έχει δηλώσει φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα.

Ακόμη και στην περίπτωση που ίσχυε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί διαμονής του στη Γερμανία, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 1392/2016) όταν προβλέπονται περισσότερα του ενός στάδια για την κατάθεση απόψεων/θέσεων, με την κατάθεση της ενδικοφανούς και των ισχυρισμών που ανέπτυξε του δόθηκε η δυνατότητα να εκφράσει τις θέσεις του, χωρίς να προκύπτει παράλειψη που να δημιουργεί βλάβη μη αναστρέψιμη (ως αποτέλεσμα της ενδεχόμενης παράλειψης).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε έλαβε γνώση οποιασδήποτε πρόσκλησης για φορολογικό έλεγχο ή αιτήματος παροχής πληροφοριών και ότι στερήθηκε το δικαίωμα ακρόασης και ανταπόδειξης πριν την οριστικοποίηση των καταλογιστέων σε βάρος του πράξεων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. / ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων των διατάξεων του άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο	250,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	11.600,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο	3.200,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού
έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008)

Διαφορά φόρου	8.016,35€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	8.221,57€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	16.237,92€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού
έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

Διαφορά φόρου	2.972,85€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	3.048,95€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	6.021,80€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/2008

Διαφορά φόρου	6.116,39€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	6.272,97€
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.389,36€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/2009

Διαφορά φόρου	2.441,38€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013)	2.503,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.945,26€

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997
όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-
31/12/2008

Πρόστιμο	2.755,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997
όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-
31/12/2009

Πρόστιμο	760,00€
----------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.