



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 24 / 07/ 2018

Αριθμός Απόφασης 3580

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 23/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε, η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, που εδρεύει στον, επί της οδού αρ., καθώς και ο ως ομόρρυθμος εταιρείας, κατά:

- Της υπ' αριθ. υπ' αριθμ...../2018 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 §3&5 ν.4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31/12-2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **23/03/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε, η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, καθώς και ο ως ομόρρυθμος εταίρειας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Η επιχείρηση, είχε αποδεχτεί το υπ' αριθ. /2013 σημείωμα περαίωσης με το Ν. 3888/2010 για την χρήση 2009.

B. Με την υπ' αριθμ...../27-02-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 §3&5 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009 επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 9.977,50€ [(12.348,40€×40%=4.939,36€), (12.595,35€×40%=5.38,14)] διότι:

Εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) το ΤΠ-ΔΑ (σειρά Α') Νο/2009 καθαρής αξίας 12.348,40€ και β) το ΤΠ-ΔΑ (σειρά Α') Νο/2009 καθαρής αξίας 12.595,35€, προς την επιχείρηση "....." κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 & 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, κατόπιν της από 27-12-2017 Έκθεσης Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), από έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση, που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω

Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου, το οποίο αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, έχει υποπέσει σε παραγραφή .
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.
- Δεν αναιρεί την πραγματοποίηση της συναλλαγής με την έκδοση των επίδικων τιμολογίων την 03/12/2009, το γεγονός ότι η επιχείρηση δήλωσε διακοπή εργασιών την 06/11/2009, δεδομένου ότι τα επίδικα τιμολόγια είχαν καταχωρηθεί κανονικά στα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης και είχαν περιληφθεί στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών έτους 2009.
- Η παραλαβή των εμπορευμάτων προκύπτει από τις υπογραφές που έχουν τεθεί στα παραστατικά. Το γεγονός ότι δεν ανεγνώρισαν την υπογραφή τους στα σώματα των παραστατικών δεν αναιρεί το στοιχείο της παραλαβής των καυσίμων αφού αμφότεροι κατέθεσαν ότι δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο, σύμφωνα με την τηρούμενη πρακτική, να υπέγραψαν άλλοι για λογαριασμό τους.
- Ο ελεγχόμενος, στον οποίο ανήκει το με αριθμό βυτιοφόρο όχημα που αναφέρεται στα επίδικα παραστατικά, είχε δραστηριότητα κατά την επίδικη περίοδο και διέκοψε την δραστηριότητα την 22/12/2014.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο 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.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253)**, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επιπλέον, 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 υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου 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).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι

παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ λόγω αρμοδιότητας, με την από 27-12-2017 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων(Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η οποία αφορούσε την χρήση 2009, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα περαίωσης με το Ν. 3888/2010 για την χρήση 2009.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2009 στις 31-12-2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2009 απορρίπτεται..

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όπως καταγράφεται στην από 27-12-2017 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Υπηρεσίας Ερευνών& Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, ότι:

<< η επιχείρηση (η προσφεύγουσα) διέκοψε την δραστηριότητα της με ημερομηνία διακοπής την 06/11/2009. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος απέστειλε ταχυδρομικώς την υπ' αριθ./2017 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων στον διαχειριστή της επιχείρησης κ. (ο προσφεύγων) και αντίγραφο της Πρόσκλησης στην ομόρρυθμη εταίρο Στην εν λόγω πρόσκληση ο έλεγχος ζητούσε μεταξύ άλλων τα

εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την για το έτος 2009 και τα αποδεικτικά εξόφλησής τους.

Η επιχείρηση μετά την με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 αίτηση παράτασης ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση, υποβάλλοντας το από 29/03/2017 Υπόμνημα - Απάντηση το οποίο υπογράφει ο διαχειριστής της επιχείρησης κ. Το εν λόγω Υπόμνημα έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένων εγγράφων/2017, όπου η επιχείρηση δηλώνει ότι δεν έχει διαφυλάξει τα βιβλία και τα στοιχεία της και ότι η ομόρρυθμη εταιρεία λύθηκε τον Νοέμβριο του 2009 οπότε και έγινε η σχετική καταχώρηση στα οικεία βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών.

Την 23-03-2017 ο διαχειριστής της επιχείρησης κ. προσήλθε στα γραφεία της Υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για να αιτηθεί παράταση σχετικά με την ανταπόκριση στην υπ' αριθ./2017 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ο έλεγχος επέδωσε την με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 Κλήση για ένορκη εξέταση σχετικά με τις συναλλαγές της επιχείρησης "....." με την Ο κ. παρέλαβε την ανωτέρω Κλήση, αλλά δεν ανταποκρίθηκε σε αυτήν. Ο έλεγχος διαπιστώνοντας ότι τα υπ' αριθ. και/2009 τιμολόγια πώλησης -δελτία αποστολής σειράς Α' εκδόθηκαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας διακοπής απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/2017 έγγραφο στην ΔΟΥ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ προκειμένου να λάβει σε φωτοαντίγραφο τον φάκελο της διακοπής της επιχείρησης ".....". Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου η ΔΟΥ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 έγγραφο της με επισυναπτόμενα: α) δήλωση διακοπής εργασιών, β) έκθεση ελέγχου διακοπής, γ) σημείωμα διαπιστώσεων των τμημάτων, δ) υπεύθυνη δήλωση ν. 1599/1986 του και ε) το Ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της Ο.Ε. δημοσιευμένο στο Πρωτοδικείο Αθηνών.

Από τον έλεγχο των επισυναπτομένων εγγράφων ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

α) από την 02-12-2009 έκθεση διακοπής προκύπτει ότι εκδόθηκαν από την επιχείρηση δύο στοιχεία αυτοπαράδοσης αξίας 2.794,42€ και 450,00€ αντίστοιχα πλέον ΦΠΑ, ότι ακυρώθηκαν φορολογικά στοιχεία και ότι η επιχείρηση υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών στις 06-11-2009, β) από την υπεύθυνη δήλωση του κ. προκύπτει ότι μετά την πώληση των παγίων δεν υπάρχουν άλλα πάγια ή εμπορεύσιμα στοιχεία ούτε επαγγελματικό αυτοκίνητο, γ) από το 04-11-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της επιχείρησης προκύπτει ότι οι συνέταιροι με ΑΦΜ και με ΑΦΜ δηλώνουν ότι μετά την λύση της επιχείρησης δεν διατηρούν καμία αξίωση από αυτή, ούτε μεταξύ τους από την μέχρι σήμερα σχέση τους στην επιχείρηση. Το ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών την 06/11/2009 και έλαβε γενικό αριθμό/2009.

Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 24.943,75€ δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών

του έτους 2009 της επιχείρησης ούτε επιδείχθηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς του πετρελαίου κίνησης και θέρμανσης. Επιπροσθέτως, αφού δεν υπάρχουν βιβλία της ελεγχόμενης στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών - προμηθευτών έτους 2009 δεν υπάρχει καταχώρηση προμηθευτή ούτε αντίστοιχα.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι παρά το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν είχε νομική μορφή την 06-11-2009 και από την 02-12-2009 έκθεση διακοπής εμφανίζεται να μην έχει εμπορεύσιμα (υπεύθυνη δήλωση) πραγματοποιεί συναλλαγές την 03-12-2009.....>> και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 27-12-2017 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου “ στην από 27-12-2017 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. Αττικής αναφέρεται ότι :

«:.....Ο έλεγχος αποφαίνεται ότι τα υπ’ αριθ./2009 και/2009 ΤΠ-ΔΑ (σειρά Α΄) που εξέδωσε η επιχείρηση ”” με ΑΦΜ στην επιχείρηση ””, ΑΦΜ είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ, για τους πιο κάτω λόγους:

- α) Η επιχείρηση διέκοψε την δραστηριότητά της με ημερομηνία διακοπής της 06-11-2009, συνεπώς την 03-12-2009, ημερομηνία έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, δεν είχε νομική μορφή.
- β) Η επιχείρηση όπως προκύπτει από την 02/12/2009 έκθεση διακοπής με επισυναπτόμενη υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της κ. δεν έχει εμπορεύσιμα στοιχεία για να πωλήσει πετρέλαιο θέρμανσης και πετρέλαιο κίνησης.
- γ) Δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία αγοράς πετρελαίου κίνησης και θέρμανσης από την επιχείρηση.
- δ) Οι υπάλληλοι του και στις ένορκες καταθέσεις δήλωσαν κατηγορηματικά ότι δεν υπέγραψαν για την παραλαβή του πετρελαίου στις Υπηρεσίες τους, δεν αναγνώρισαν την υπογραφή του παραλήπτη στα φορολογικά στοιχεία.

ε) Στο από 04-11-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της επιχείρησης οι συνέταιροι Βασίλειος και δηλώνουν ότι μετά την λύση της επιχείρησης δεν διατηρούν καμία αξίωση από αυτή, ούτε μεταξύ τους από την μέχρι εκείνη τη χρονική στιγμή σχέση τους στην εταιρεία, συνεπώς δεν υποστηρίζονται οι συναλλαγές την 03-12-2009.

στ) Η επιχείρηση δεν δήλωσε τις συγκεκριμένες συναλλαγές στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών έτους 2009.

ζ) Δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία μεταφοράς του πετρελαίου με το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας όχημα. Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών δεν εμφανίζονται συναλλαγές της επιχείρησης με τον ενώ δεν υπάρχει εγγραφή καταχώρησης στα βιβλία της την 03/12/2009.....» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2017 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /23-03-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία “, ΑΦΜ, καθώς και ο ως ομόρρυθμος εταιρείας,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 24.943,75€ X 40% =9.977,50€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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 .