



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα

04.12.2017

αριθμός απόφασης 6146

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση 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 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 06.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ,Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ με έδρα στην οδός αρ., κατά της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 01/01/1994-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναγραφόμενη στην παράγραφο 4, Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 01/01/1994-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, την από 13-06-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ186/92) κατ' επανάληψη διαδικασίας συνεπεία της με αρ...../2016, απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας(Τμήμα 6^ο Τριμελές)
6. Την από 13.07.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 01/01/1994-31/12/1994, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ, κατ' επανάληψη διαδικασίας συνεπεία της με αρ...../2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας(Τμήμα 6^ο Τριμελές), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο**, ίσο με το σαράντα τοις εκατό (40%) της καθαρής αξίας κάθε ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 εδάφιο (β) του Ν.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς), ήτοι συνολικό ποσό **137.643,43 €**,

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα επιχείρηση το **φορολογικό έτος 01/01/1994-31/12/1994 είναι λήπτης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.)** ως προς την συναλλαγή, τα οποία είχε εκδώσει η εταιρεία «.....» με έδρα την κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12, 18 παρ.2 και 9 και 30 παρ.4 του Π.Δ.186/1992(ΚΒΣ) και του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/1997 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ.3 περ. β του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ 129/17-10-2015).

Αρχικά, εκδόθηκε η υπ.αρ...../1997 πράξη προστίμου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία ακυρώθηκε με την αριθμό/1999 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδ/κειου Αθηνών με την αιτιολογία ότι δεν είχε συνταχτεί σχετική έκθεση κατάσχεσης φορολογικών στοιχείων και δεν είχε επιδοθεί αντίγραφο αυτής στην προσφεύγουσα.

Στην συνέχεια, κατ επανάληψη της διαδικασίας εκδόθηκε εκ νέου η με αρ./2000 πράξη προστίμου, με το ίδιο περιεχόμενο, αφού πρώτα συνέταξε την με αριθμό/2000 έκθεση κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων(ΤΠΥ) την οποία επέδωσε στον εκπρόσωπο της εταιρείας στις 20-6-2000.

Η εν λόγω νέα καταλογιστική πράξη προστίμου ακυρώθηκε με την/2004 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδ/κειου Αθηνών λόγω νομικής πλημμέλειας και με την ειδικότερη αιτιολογία ότι δεν είχαν τηρηθεί οι οριζόμενες από τις παρ.3,4 και 5 του άρθρου36 του ΚΒΣ, προϋποθέσεις περί νόμιμης κατάσχεσης και επίδοσης των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων δηλαδή δεν είχε τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.

Στην συνέχεια, κατ επανάληψη της διαδικασίας η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε εκ νέου την με αρ./2005 πράξη προστίμου αφού προηγουμένως συντάχτηκε εκ νέου η υπ.αρ...../2005 έκθεση κατάσχεσης στην οποία αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία(ΤΠΥ) τα οποία κριθήκαν ως εικονικά βρίσκονται ήδη στην διάθεση των οικείων φορολογικών οργάνων, εφόσον είχαν κατασχεθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση με την/1995 απόδειξη παραλαβής της πρώην ΥΠΕΔΔΑ Αθήνας στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας και ότι η παρούσα έκθεση συντάσσεται εκ νέου για να καλυφτεί η νομική πλημμέλεια που σημειώθηκε κατά τον αρχικό έλεγχο. Η παραπάνω πράξη προστίμου ακυρώθηκε με την αριθμό/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (σκέψη 7) « Επειδή [...] οι εκθέσεις συνοδεύουν και πιστοποιούν τη διενέργεια υλικής πράξεως εντασσόμενης σε συγκεκριμένη διαδικασία, με συνέπεια να μην νοείται η σύνταξη τους χωρίς την διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξεως[.....] Επομένως [...] η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ που εκδόθηκε σε επανάληψη της διαδικασίας έκδοσης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ με τη σύνταξη της ανωτέρω έκθεσης κατάσχεσης χωρίς προηγουμένως να τηρηθεί η προβλεπόμενη από τις διατάξεις των παρ.3,4 και 5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ διαδικασία της κατάσχεσης των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων, είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορριπτόμενου ως αβάσιμου του περί του αντιθέτου ισχυρισμού του Ελληνικού Δημοσίου[....]

Ύστερα από την αριθμό/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αθηνών κατ επανάληψη της διαδικασίας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξη (αρ./2017) επιβολής προστίμου ΚΒΣ, την οποία πράξη μαζί με την έκθεση έλεγχου κοινοποίησε στις 13-06-2017 στην κα ΑΦΜ κάτοικο στην οδό αρ....., ως διαχειρίστρια και εκκαθαρίστρια της προσφεύγουσας επιχείρησης (ως έκθεση επίδοσης).

Με το αριθμό/2016 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών
....., ύστερα από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης στις 31-12-2015
αποφασίστηκε η λύση της εταιρείας η οποία τέθηκε σε εκκαθάριση, με εκκαθαρίστρια την κα
..... χας

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση-επανεξέταση της με αριθμό,...../2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου **προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:**

- **Η αξίωση του Ελληνικού Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων προστίμων** τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **που αφορούν τα έτη 1994 και 1995 έχει υποπέσει σε παραγραφή.**
- **Οι εν λόγω καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν κατ επανάληψη διαδικασίας για πολλοστή φορά,** δεδομένου ότι από την κοινοποίηση των αρχικών πράξεων που αφορούσαν τις χρήσεις 1994 και 1995 έχουν παρέλθει είκοσι τρία(23) και πλέον έτη, δηλαδή έχει παρέλθει όχι μόνο η δεκαετής παραγραφή του Ν.3323/1195(που ίσχυε μέχρι το έτος 1995) ή η πενταετής παραγραφή του ν.2238/1994(που ίσχυε από το έτος 1995) **γεγονός που καθιστά την όλη διαδικασία παράνομη και όλως καταχρηστική.** Πρέπει να ληφθεί υπόψη η απόφαση του ΣΤΕ 1738/2017 που κρίνει ως αντισυνταγματικές τις συνεχείς παρατάσεις της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων.
- **Η κα με την ιδιότητα ως εκκαθαριστής της εταιρείας κατά την επίδικη περίοδο 1/1- 31/12/1994** όσο και μεταγενέστερα **ουδεμία συμμετοχή είχε στην διαχείριση της εταιρείας στην οποία δεν ήταν ούτε μέλος ούτε εταίρος.** Διαχειριστής της εταιρείας ήταν ο σύζυγος της ο οποίος απεβίωσε το έτος 2012 και τότε προεβη σε αποδοχή κληρονομίας επ' ωφελεία απογραφής (αριθμός συμβολαίου/2013 της Συμβολαιογράφου Αθηνών).Σύμφωνα με την νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων καθοριστικό στοιχείο για την θεμελίωση της ευθύνης του εκκαθαριστή αποτελεί η γνώση των φορολογικών οφειλών.

Επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 & 6 του Ν.2238/1994(ΚΦΕ) 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.[.....]

6. 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 (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 424/2017 απόφαση (Τμήμα Β Επταμελή σύνθεση) [...] ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣτΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.).

Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως.

Επειδή, η αρχική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 1994 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 28-02-1997 (έκθεση ελέγχου ΚΒΣ σελ.8) μέσα στην προθεσμία(πενταετής)για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη οι με αρ...../2000 και/2005 εκθέσεις κατάσχεσης(κατ επανάληψη διαδικασίας) των ήδη εις χείρας ευρισκόμενων κατασχεθέντων στοιχείων και υπήρχε εκκρεμοδικία (άσκηση εφέσεως κατά των δυο προηγούμενων δικαστικών αποφάσεων)όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ186/92).

Επειδή, κατά την αρχική γενομένη υλική πράξη ήτοι της αφαίρεσης από την έδρα της ελεγχόμενης των επίδικων φορολογικών στοιχείων έχει συνταχτεί το έγγραφο με αρ.πρωτ...../1994 απόδειξη παραλαβής το οποίο εμπεριείχε όλα τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3,4 και 5 του ΠΔ186/92, απλώς η επικεφαλίδα αυτού από κακή χρήση των παλαιών εντύπων του Υπουργείου, αναγραφόταν ακόμα « Απόδειξη Παραλαβής» αντί να αναγράφει «Έκθεση κατάσχεσης» ενώ στην ουσία συντάχτηκε έκθεση κατάσχεσης, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη, κατ επανάληψη διαδικασίας συνεπεία της αρ...../2016 απόφασης του Εφετείου Αθηνών **και κοινοποιήθηκε εντός του έτους από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης, και προς συμμόρφωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. τηρηθήκαν οι προβλεπόμενες από την φορολογική νομοθεσία διαδικασίες**(υπ.αρ...../2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων έλεγχου άρθρου 62 ν.4174/2013(ΚΦΔ) και κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999) **και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην κα** με την ιδιότητα της εκκαθαρίστριας της εταιρείας, **αφού η εταιρεία είχε λυθεί και δεν υφίσταται πλέον έδρα της επιχείρησης.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

1.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2.Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, **διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως** για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Επειδή, στο με αριθμό/2013 συμβόλαιο-έκθεση απογραφής της Συμβ-φου Αθηνών για την απογραφή της επαχθείσης εξ αδιαθέτου κληρονομιάς στην από τον θανόντα(30-07-2012) σύζυγο της εταίρου-διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, **αναφέρεται ότι από φορολογικό έλεγχο των διαχ. χρήσεων 1993,1994,1995 βάσει παραβάσεων ΚΒΣ, βάσει φύλλων έλεγχου εισοδήματος και βάσει πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών ,το γενικό σύνολο οφειλών προς το Δημόσιο της προσφεύγουσας ανέρχεται στο ποσόν 3.176.610,79 ευρώ, ως εκ τούτου είναι σε γνώση της διαχειρίστριας και εκκαθαρίστριας (**

Επειδή, στο με αριθμό/2016 συμβόλαιο – λύση εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της Συμβ-φου Αθηνών , αναφέρεται ότι κατά την έκτακτη Γενική Συνέλευση των εταίρων της εταιρείας κατά την 31-12-2015 αποφάσισαν την λύση της εταιρείας και την θέση αυτής σε εκκαθάριση, τον διορισμό της κας ως εκκαθαριστή της εταιρείας, τον οποίο και αποδέχτηκε.

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06.07.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία
«.....» με ΑΦΜ:» και την **επικύρωση** της υπ.
αριθμ...../2017 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων
και έκδοσης στοιχείων **φορολογικού έτους 01/01/1994-31/12/1994, συνολικό ποσόν**
137.643,43 € κατ' επανάληψη διαδικασίας, του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..Α΄ΑΘΗΝΩΝ.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

7