



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α..

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : ...

Fax : ..

Καλλιθέα 07/ 02 / 2017

Αριθμός Απόφασης 1243

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε....., κατά:

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Επιβολής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε, α) η υπό εκκαθάριση εταιρεία με την επωνυμία , 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η επιχείρηση, είχε υπαχθεί στην διαδικασία της αυτοπεραίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 3296/1994, για τις χρήσεις 2005 και 2006.

Εν συνεχεία προέκυψαν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, ως το από Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ, το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα:

Α. Με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του, το ΣΔΟΕ διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. το από Πληροφοριακό Δελτίο, από το οποίο προέκυπτε ότι η επιχείρηση έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, για την χρήση 2005 και οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, για την χρήση 2006, με εκδότη την επιχείρηση

Β. Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο για τις χρήσεις 2005,2006& 2007, με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την υπάλληλο, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το από Πληροφοριακό Δελτίο, του Σ.Δ.Ο.Ε. και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη το με υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Στις η δικηγόρος, νόμιμα εξουσιοδοτημένη από τους νόμιμους εκπροσώπους της ελεγχόμενης εταιρείας και ειδικότερα την με την ιδιότητα του ετερόρρυθμου μέλους της εταιρείας και εξ αδιαθέτου κληρονόμου του (διαχειριστή και ομόρρυθμου μέλους της ελεγχόμενης εταιρείας) και τους) υπέβαλλε το αρ.πρωτ..... έγγραφο απόψεων- αντιρρήσεων.

Εν συνεχεία η υπάλληλος, συνέταξε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 07-09-2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος(Ν. 2238/1994 ΚΦΕ), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις Εισοδήματος:

-Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2006 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, φόρος εισοδήματος κύριος ποσού 3.224,11€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.868,93€, ήτοι συνολικού ποσού 7.093,04€ το οποίο βεβαιώθηκε στις

-Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2007 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, φόρος εισοδήματος κύριος ποσού 2.454,52€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.945,43€, ήτοι συνολικού ποσού 5.399,95€ το οποίο βεβαιώθηκε στις

-Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2008 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, φόρος εισοδήματος κύριος ποσού 2.035,84€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.443,01€, ήτοι συνολικού ποσού 4.478,86€ το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας των κρινόμενων χρήσεων κρίθηκαν **ανακριβή** και συγκεκριμένα, **α)** λόγω της λήψης τεσσάρων(4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή για την χρήση 2005 συνολικής καθαρής αξίας 13.148,50€ και οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή της χρήσης 2006 συνολικής καθαρής αξίας 9.280,00€ και **β)** δεν προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις 2005,2006&2007 και

συνεπώς καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη **εξωλογιστικά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.
- Ότι τελούσε σε καλή πίστη και επιπλέον οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- Παραβίαση της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι για τους προσφεύγοντες ήταν αδύνατη η πρόσβαση στα βιβλία της επιχείρησης, λόγω μεγάλου χρονικού διαστήματος από τον θάνατο του ομόρρυθμου εταίρου.
- Οι παραβάσεις που αφορούν πρόστιμα είναι προσωποπαγείς και σύμφωνα με εγκύκλιου του Υπουργείου Οικονομικών και του Νομικού Συμβουλίου του κράτους δεν μεταβιβάζονται στους κληρονόμους, λόγω κληρονομικής διαδοχής.

Επειδή, στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνουν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επίσης ορίζεται ότι ταυτόχρονα με την πράξη, η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>>.

Στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και επιπλέον στην από έκθεση μερικού ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. αναγράφονται όλα τα στοιχεία και οι διατάξεις για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με τα οποία στοιχειοθετούνται τα καταλογιζόμενα ποσά φόρου εισοδήματος που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες, οπότε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα ότι οι πράξεις είναι νομικώς πλημμελής 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** « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής

Σελίδα 4 από 13

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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής

(λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ. Ο.Υ., για την εκδότρια επιχείρηση που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: «.....1. Από το τμήμα φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από ενάρξεως της.

2. Από το τμήμα Φ.Π.Α. προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από ενάρξεως της.

3. Από το αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. & συγκεκριμένα από Τμήμα ΣΤ Δ30 προέκυψε ότι, δεν υπέβαλε καταστάσεις πελατών -προμηθευτών από ενάρξεως της.....

Επίσης στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί ότι με το με αριθμό έγγραφο του ΣΔΟΕ που διαβιβάστηκε στο αρμόδιο ΙΚΑ ζητήθηκε να του γνωστοποιηθεί αν η επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και για ποια χρονική περίοδο.

Το αρμόδιο Τοπικό Υποκατάστημα του ΙΚΑ, απάντησε με το με αριθμό έγγραφο του, με το οποίο του γνωστοποίησε ότι από έλεγχο που έγινε στα στοιχεία που τηρούνται στην Υπηρεσία διαπιστώθηκε ότι η παραπάνω επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό την χρονική περίοδο από έως ενώ δεν έχουν κατατεθεί Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις από.....έως σήμερα με τα αντίστοιχα ονόματα των ασφαλισμένων που απασχολήθηκαν στην επιχείρηση.

Το γεγονός ότι όπως ισχυρίζεται με το υπόμνημα του αυτά υπεξαιρέθηκαν από άλλα άτομα από τα τέλη του 2003 έρχεται πλήρη αντίθεση και με τα παραπάνω αναφερθέντα & με τις ενέργειες που έκανε.

Δεν γνωστοποίησε τα καταγγελλόμενα σε καμία αρχή ούτε γνωστοποίησε αυτά στην αρμόδια Δ. Ο. Υ. ως όφειλε με αποτέλεσμα να έχει εκδοθεί πλήθος φορολογικών στοιχείων με τα στοιχεία της εταιρείας χωρίς φυσικά να έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες δηλώσεις.

Στο υπόμνημα ισχυρίζεται αρκετά σοβαρούς λόγους υπεξαίρεσης, εξαπάτησης κ.λ.π. η μήνυση έχει κατατεθεί στις σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο από την διάπραξη των αδικημάτων που ισχυρίζεται.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι η επιχείρηση, από το τέλος του έτους 2003 δεν άσκησε δραστηριότητα και όσα στοιχεία εκδόθηκαν είναι εικονικά (και πολλά από αυτά πλαστά) & αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές, προκειμένου με την έκδοσή τους να καρπώνεται τουλάχιστον την αξία του Φ.Π.Α. ή μέρος αυτής, αφού δεν υποβάλει δηλώσεις, οι δε λήπτες έχουν πολλαπλό όφελος αφού καταχωρώντας τα στα τηρούμενα βιβλία τους, εκπίπτουν τον αναγραφόμενο Φ.Π.Α. ενώ ταυτόχρονα μειώνουν τα καθαρά τους κέρδη, ζημιώνοντας το Ελληνικό Δημόσιο κατά το ποσό της φορολόγησης αυτών.

Ακολούθως μέσω της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) Δ30, Τμήμα ΣΤ διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση παραστατικά φορολογικά στοιχεία ανά χρήση ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2005:

Τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 13.148,50€ πλέον Φ.Π.Α....

ΧΡΗΣΗ 2006:

Οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 9.280,50€ πλέον Φ.Π.Α.....

Με βάση τα ανωτέρω και επειδή η ελεγχόμενη συμπεριλαμβάνεται στις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, χρήσεων 2005 και 2006, όπως αυτές υποβλήθηκαν από τον ίδιο και από τρίτους, είναι λήπτης τεσσάρων εικονικών ως προς την συναλλαγή Φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 13.148,50 ευρώ την χρήση 2005 και οκτώ εικονικών ως προς την συναλλαγή Φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 9.280,50 ευρώ την χρήση 2006, εκδόσεως της επιχείρησης

Επειδή βάσει των ανωτέρω, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια είναι εικονικά για το σύνολο των αναφερόμενων συναλλαγών και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές **είναι αβάσιμος**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου” στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της Δ. Ο.Υ. αναφέρεται ότι : «.....Με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ζήτησε και έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε υπόψη για την διαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, στο Φ.Π.Α. και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών- προμηθευτών:

Χρήση 2005: Τέσσερα (4) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 13.148,50€, εκδόσεως της επιχείρησης

Χρήση 2006: Οκτώ (8) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 9.280,50€, εκδόσεως της επιχείρησης

Πρόσθετα, υπέβαλλε ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007..... »

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, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*», 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, ...5) Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.», 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 προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

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, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. έγγραφο του ΣΔΟΕ με το οποίο διαβίβασε το

από Πληροφοριακό Δελτίο, το οποίο αφορούσε τις χρήσεις 2005 & 2006, οι οποίες είχαν περαιωθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση).. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και επομένως η υπόθεση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, ήτοι στις 31-12-2016 και 31-12-2017 αντίστοιχα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 §2 του Ν.3296/2004, εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου. Περαιτέρω για την χρήση 2007 το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται μετά πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ήτοι εν προκειμένω λόγω μη υποβολή δήλωσης οικ. έτους 2008 το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται μετά την 31-12-2023 και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται.

Επειδή, στον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε δήθεν καλόπιστα σχηματίσει την πεποίθηση ότι, όσον αφορά την επίδικη διαχειριστική περίοδο, δεν είχε υποπέσει σε φορολογικές πλημμέλειες ή παρατυπίες. Ωστόσο, η μακρόχρονη απλή αδράνεια της φορολογικής αρχής να επιβάλει τον φόρο, δεν επιδρά στην υποχρέωση του φορολογουμένου. Η επιδίωξη φορολογικής αξίωσης που παραμελήθηκε για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης, ακόμη και αν η διοίκηση, προσδίδοντας στο παρελθόν διαφορετική έννοια στις διατάξεις του οικείου νόμου, είχε παραλείψει, κατά παράβασή τους, να επιβάλει τον οφειλόμενο, βάσει νόμου, φόρο. Ο δε προϊστάμενος της ελέγχουσας αρχής δεν υποχρεούται να ειδοποιεί εκ των προτέρων τον φορολογούμενο για τις υποχρεώσεις του και δύναται να προβεί στην κοινοποίηση φύλλου ελέγχου υπό τον όρο ότι δεν έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής (ΣτΕ 77/1995, 3511-13/1996). Προς θεμελίωση, άλλωστε, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, προϋποτίθεται η έκδοση καταρχήν νόμιμων και θετικών πράξεων της Διοίκησης, οι οποίες να δημιουργήσαν την πεποίθηση στον πολίτη ότι ενεργεί νομίμως (ΣτΕ 879/2004, 2815/1999). Ωστε δεν αρκεί η πεπλανημένη αντίληψη του φορολογουμένου ότι δεν οφείλει τον επίδικο καταλογισμό, αλλά απαιτείται θετική και συγκεκριμένη συμπεριφορά των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως η έκδοση εγκυκλίων ή η κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων που εδραιώνουν τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του φορολογουμένου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν στο όνομα του νομικού προσώπου και η κοινοποίηση στους προσφεύγοντες, έγινε με την ιδιότητα τους ως κληρονόμοι του διαχειριστή της εταιρείας και όχι ατομικά σε αυτούς.

Περαιτέρω ο ισχυρισμός ότι ισχύει η ΠΟΛ 1219/2011 απορρίπτεται, δεδομένου ότι ο αποβιώσας παραβάτης δεν είναι τα φυσικά πρόσωπα (προσφεύγοντες), αλλά το νομικό πρόσωπο της εταιρείας.

Επειδή, από το συνδυασμό των αρ. 1710,1846,1884 και 1885 Α.Κ. συνάγεται ότι στους κληρονόμους περιέρχεται το σύνολο της κληρονομιάς περιουσίας, ήτοι τόσο ενεργητικό όσο και το παθητικό αυτής. Εν προκειμένω η συμμετοχή του ομορρύθμου εταίρου περιέχεται στους κληρονόμους αυτού, το ίδιο και τυχόν απαιτήσεις και χρέη που προκύπτουν από αυτήν και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και στην συνέχεια στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε,
α) η υπό εκκαθάριση εταιρεία με την επωνυμία

Οριστική φορολογική υποχρέωση της εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.224,11
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.868,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.093,04

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.454,52
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	29.45,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.399,95

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.035,84
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.443,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.478,86

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**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.

Σελίδα 12 από 13

