



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1256/17-10-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
 - θ. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
 - ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο..... με Α.Φ.Μ.:, ως καθολικ... διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τ... υπόχρε.... με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), για τη διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007), που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... ως άνω υπόχρε....

4. Την ως άνω με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), για τη διαχειριστική περίοδο 2007.
5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... προσφεύγο..... με Α.Φ.Μ.:, ως καθολικ... διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τ... υπόχρε... με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκε σε βάρος τ... υπόχρε... συνολικό πρόστιμο 11.896,64 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στ... υπόχρε... διαπιστώθηκε ότι ... τελευταί... είχε υποπέσει, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2007, στην παράβαση της ζήτησης, αποδοχής και λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και, συγκεκριμένα, των, χειρόγραφα εκδοθέντων, άνευ σειράς, Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ)

α) Νο...../...-2007, καθαρής αξίας 101.184,87 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, έκδοσης τ... πολιτικ... μηχανικού – ελεύθερ... επαγγελματία κ. του με Α.Φ.Μ.: προς τ... υπόχρε... και

β) Νο...../...-2007, καθαρής αξίας 17.781,51 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, με εκδότη το ίδιο φυσικό πρόσωπο προς τ... υπόχρε... .

[και για τα δύο (2) ΤΠΥ: Π.Θ./...-2007, ΤΠΥ Νο51 – Νο100 (ένα (1) 50φυλλο στέλεχος – μπλοκ), χειρόγραφα, άνευ σειράς, για την έδρα, Δ.Ο.Υ. (.....)],

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12, του άρθρου 18 παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007 και του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) εδράζεται στις διαπιστώσεις, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για τ... ελεγχθ... – υπόχρε... . Να σημειωθεί ότι ... υπόχρε... απαλλασσόταν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992).

.... προσφεύγ....., ως καθολικ... διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τ... υπόχρε... , με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Το δικαίωμα – αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, παραγράφηκε στην πενταετία, βάσει των γενικών διατάξεων του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), δηλαδή πριν από την .../.../2016 που ήταν ο χρόνος κοινοποίησης – επιδόσης της προσβαλλόμενης Πράξης στ... προσφεύγο..... . Δηλαδή, δεν έχει εφαρμογή η περίπτωση της δεκαπενταετούς παραγραφής που ισχυρίζεται η Δ.Ο.Υ. στην από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)».

2.

... προσφεύγ....., μολονότι είναι καθολικ... διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τ... υπόχρε... βάσει των διατάξεων του άρθρου 102 του Ν.3852/2010, δεν αποτελεί καθολικ.. διάδοχο για φορολογικά αδικήματα στα οποία είχε υποπέσει ... υπόχρε... τα οποία επισύρουν ποινές φορολογικών προστίμων, όπως η προσβαλλόμενη Πράξη. Επιπλέον, ο καταλογισμός του επίδικου προστίμου σε βάρος τ... προσφεύγο..... αποτελεί άδικη και καταχρηστική ενέργεια που αντίκειται στην καλή πίστη.

3.

Η εικονικότητα των δύο (2) επίδικων φορολογικών στοιχείων δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί με βάση τα συμπεράσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως διατυπώνονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, σύμφωνα με τα οποία χαρακτηρίζονται πλαστά ορισμένα έγγραφα που περιλαμβάνονται στον φάκελο του υπό κρίση εκτελεσθέντος έργου «Ενδοδημοτική Οδοποιία» και αποδεικνύεται, συνεπώς, εκ της εν λόγω πλαστότητας, ότι δεν εκτελέστηκε το έργο.

4.

Αμφισβητείται, καθ' ολοκληρίαν, η νομιμότητα της προσβαλλόμενης Πράξης, επειδή η Φορολογική Διοίκηση παρέλειψε τη διεξαγωγή ενδεδειγμένου ελέγχου, προκειμένου να διαπιστώσει εάν τελέστηκαν φορολογικά αδικήματα και από ποιον, κατά την εκτέλεση και παραλαβή του έργου. Επιπλέον, δεν κλήθηκαν σε ακρόαση για να εκθέσουν τις απόψεις τους οι αρμόδιοι υπάλληλοι της τεχνικής υπηρεσίας τ... ελεγχθ..... και ... τότε, ούτε ανατέθηκε σε πραγματογνώμονα η σύνταξη τεχνικής έκθεσης και γνωμοδότησης αναφορικά με την κατασκευή ή μη του επίμαχου έργου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, 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......»

με τις διατάξεις δε του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«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.»

και με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκηση.
.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ2223/1995).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις και

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....

Ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., **περί παραγραφής στην πενταετία** της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, βάσει των γενικών διατάξεων του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), δηλαδή πριν από την .../.../2016 που ήταν ο χρόνος κοινοποίησης – επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης στ... προσφεύγο....., **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος** για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, ... υπόχρε... υπέβαλε την με αριθμό/...-...-2008 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) **εκπρόθεσμα** την .../.../2008.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «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 την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 (παραγραφή) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 (παραγραφή) παράγραφος 5 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι «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 την 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 την λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, με την με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 2010 και ημερομηνία 17/12/2010 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, περί του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος, ορίζεται ότι

«.....
4. Το Β΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την με αριθμό 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση το άρθρο 68 παράγραφος 4 του Ν.Δ.3323/1955 [ήδη άρθρο 84 παράγραφος 5 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994)], εάν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από την λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετική η με αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/08-01-2007 διαταγή του τότε Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84 παράγραφος 5 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με την μη υποβολή δήλωσης.
.....».

Επομένως, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, **ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο.....**, όπως περιγράφεται ανωτέρω, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, **διότι η εν λόγω αξίωση του Δημοσίου, για τη διαχειριστική περίοδο 2007, εμπίπτει και υπόκειται σε δεκαπενταετή παραγραφή.**

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., περί του ότι δεν αποτελεί καθολικ... διάδοχο τ... υπόχρε... στο επίδικο πρόστιμο του Κ.Β.Σ., απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 102 (ιδρύματα – νομικά πρόσωπα δήμων και κοινοτήτων που συνενώνονται) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.3852/2010 (ΦΕΚ87Α/07-06-2010) (νόμος για την εφαρμογή του προγράμματος «Καλλικράτης» στους Ο.Τ.Α.) ρητά ορίζεται ότι
«1. Τα ιδρύματα και τα δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που έχουν συσταθεί από δήμο ή κοινότητα που συνενώνεται, περιέρχονται αυτοδικαίως στον νέο δήμο από την έναρξη λειτουργίας του.
2. Οι δήμοι που προκύπτουν από συνένωση υπεισέρχονται αυτοδικαίως από την έναρξη της λειτουργίας τους στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις των συνενομένων δήμων ή κοινοτήτων, ως προς τα ιδρύματα και τα δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Στα εν λόγω δικαιώματα και τις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και όσα προκύπτουν από συμβάσεις μίσθωσης έργου και εργασίας ορισμένου χρόνου, μέχρι την λήξη τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 102 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.3852/2010, οι νέοι «καλλικρατικοί» Δήμοι που προέκυψαν από τη συγχώνευση «καποδιστριακών» δήμων **υπεισέρχονται ως καθολικοί διάδοχοι στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των τελευταίων.**

Επειδή, εν προκειμένω, ο νέος «καλλικρατικός» αποτελεί, σύμφωνα με τα ανωτέρω, **καθολικό διάδοχο στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του υπόχρεου – πρώην «καποδιστριακού»**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 (αλληλέγγυα ευθύνη) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/2013) ορίζεται ότι
«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, των τόκων και των προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο

βεβαίωσής τους.

Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης τους.»

Επειδή, «είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου σε βάρος τ... .., εφόσον διαπιστώνεται ότι πράγματι έλαβε εικονικό φορολογικό στοιχείο (έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με αριθ. πρωτ. 1057807/618/30-07-2003)» (Σαΐτης Κ. Ευθύμιος, Κ.Β.Σ. Ανάλυση και ερμηνεία μέχρι και τον Ν.3522/2006, έκδοση 2007, σελίδα 1919, παράγραφος 9.1.5.).

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στον προαναφερθέντα λόγο, είναι νόμιμη η επιβολή του επίδικου φορολογικού προστίμου σε βάρος τ... υπόχρε... .., δεδομένου ότι τόσο από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. και την από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» για τ... υπόχρε... .., όσο και από τον προληπτικό έλεγχο τ... τότε/..... στ... εκδότη... πολιτικ... μηχανικό – ελεύθερ... επαγγελματία κ. του με Α.Φ.Μ.: και την από .../.../2012 σχετική «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω οικείας Έκθεσης της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε και αποδείχτηκε ότι πράγματι ... υπόχρε... .. είχε λάβει από τ... ως άνω εκδότη... τα δύο (2) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, από τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου τ... τότε/..... και της Δ.Ο.Υ., αποδεικνύεται ότι ... υπόχρε... .. δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι επίδικες συναλλαγές αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή και λήψη των δύο (2) υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση των φορολογικών παραβάσεων στις οποίες είχε υποπέσει.

Συνεπώς, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό, ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., όπως περιγράφεται ανωτέρω, κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός, καθότι συνάγεται ότι ευθύνεται αλληλεγγύως ως καθολικ... διάδοχος σε όλες τις υποχρεώσεις τ... συγχωνευθ..... .

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο τρίτος και ο τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., όπως αναπτύχθηκαν ανωτέρω, απορρίπτονται ως ουσία αβάσιμοι για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) 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, ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στ... υπόχρε... .. ήταν πλήρης και εμπεριστατωμένος και βασίστηκε στο πόρισμα και τις διαπιστώσεις του προληπτικού φορολογικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί από τ... τότε/..... στ... αντισυμβαλλόμεν... εκδότη... πολιτικ... μηχανικό – ελεύθερ... επαγγελματία κ. του με Α.Φ.Μ.:, όπως παρατίθενται στην από .../.../2012 σχετική «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... τότε/....., η οποία, όπως αναφέρθηκε, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2016 οικείας «Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για τ... υπόχρε... ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται 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 μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.» και

«4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα δύο (2) επίδικα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ... υπόχρε... .. έχουν ήδη κριθεί εικονικές στο σύνολό τους, υπό την έννοια ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν ούτε στο ελάχιστο, από τον προηγθέντα προληπτικό έλεγχο τ... τότε/..... στ... αντισυμβαλλόμεν... εκδότη... κ. του και τη συνταχθείσα από .../.../2012 σχετική Έκθεση Ελέγχου, συνεπεία της οποίας καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Συνεπώς, η εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στους δύο (2) προαναφερθέντες λόγους, αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, ως τέτοιο, έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 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.», πλην, όμως, ... προσφεύγ..... .. δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο..... .. από την από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο..... .., ο φορολογικός έλεγχος στ... υπόχρε... .., για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... με Α.Φ.Μ.:, ως καθολικ... διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τ... υπόχρε... με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... -
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος τ... υπόχρε... .., ως ακολούθως:

Άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015

101.184,87 € x 10% = 10.118,49 €

17.781,51 € x 10% = 1.778,15 €

Σύνολο: 11.896,64 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ... προσφεύγο..... .

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.**

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της Προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).