



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 667/21-06-2016

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.Α.1159205ΕΞ2014 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.Α.1006534ΕΞ2014 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 ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).
 - θ.** 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 και με αριθ. πρωτ. **Ενδικοφανή Προσφυγή της προσφεύγουσας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της με Α.Φ.Μ.: και διακοπή εργασιών την λόγω συγχώνευσης με την προσφεύγουσα, συνεπεία του προγράμματος «Καλλικράτης»), κατά της με αριθμό/..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), για τη διαχειριστική περίοδο 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001), η οποία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της συγχωνευθείσας επιχείρησης.**

4. Την με αριθμό/..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2001.

5. Την από Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της με Α.Φ.Μ.: και διακοπή εργασιών την λόγω συγχώνευσης με την προσφεύγουσα, συνεπεία του προγράμματος «Καλλικράτης»), 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2001, επιβλήθηκε σε βάρος της συγχωνευθείσας επιχείρησης ποσό προστίμου 1.854,15 €, επειδή από τον διενεργηθέντα τακτικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι είχε υποπέσει στην παράβαση της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και, συγκεκριμένα, του χειρόγραφα εκδοθέντος, άνευ σειράς, Τιμολογίου Πώλησης (αγαθών) – Δελτίου Αποστολής (ΤΠ-ΔΑ) Νο...../....., καθαρής αξίας 1.170.000 δρχ. (3.433,60 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 210.600 δρχ. (618,05 €), έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, που αφορούσε σε υποτιθέμενη αγορά 180 τετραγωνικών μέτρων (τ.μ.) πλακιδίων δαπέδου προς 6.500 δρχ./τ.μ. πλέον Φ.Π.Α. 18%. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ. για τη συγχωνευθείσα επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2001, είχε υποπέσει σε παραγραφή πριν από την 20/01/2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης στην προσφεύγουσα, δεδομένου ότι έχουν εκδοθεί αποφάσεις τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων περί αντισυνταγματικότητας των περί παράτασης της παραγραφής διατάξεων νόμων (ενδεικτικά ΔΕφΑΘ 631/2014). Επιπρόσθετα, γίνεται επίκληση της αρχής της επιείκειας με βάση την οποία οφείλει η Φορολογική Διοίκηση να αντιμετωπίσει την υπό κρίση περίπτωση, διότι η συγχωνευθείσα επιχείρηση, στην οποία αφορούν οι καταλογισθείσες παραβάσεις, δεν υφίσταται, πλέον, με αποτέλεσμα να υπάρχουν υπέρμετρες πρακτικές δυσκολίες για την εξεύρεση στοιχείων περί του τι

πραγματικά συνέβη εκείνη την περίοδο με το επίδικο φορολογικό στοιχείο, δεδομένου ότι οι αρμόδιοι υπάλληλοι της συγχωνευθείσας επιχείρησης έχουν, πλέον, συνταξιοδοτηθεί ή με άλλους τρόπους αποχωρήσει και δεν είναι εφικτή η ανεύρεσή τους για την παροχή πληροφοριών προς την προσφεύγουσα, ώστε να αντικρουστούν όσα προσάπτονται σε αυτήν.

2.

Στο επιδοθέν «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999)» δεν γίνεται καμία μνεία για τον λόγο για τον οποίο ο έλεγχος κρίνει εικονικό το επίδικο ληφθέν φορολογικό στοιχείο και, εξ αυτού του γεγονότος, η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να αντικρούσει την κρίση του ελέγχου, με αποτέλεσμα να παραβιαστεί το δικαίωμά της για προηγούμενη ακρόαση. Καμία δε λεπτομέρεια δεν παρασχέθηκε στην προσφεύγουσα πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης.

3.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν ασχολήθηκε με την επίμαχη συναλλαγή, παρά μόνον με την κακή λογιστική κατάσταση του εκδότη του επίδικου φορολογικού στοιχείου, βάσει της οποίας θα μπορούσε να καταστεί ύποπτος έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εντούτοις, είναι καθόλα αυθαίρετο να συναχθεί, άνευ ετέρου, οποιοδήποτε παρόμοιο συμπέρασμα για την κρινόμενη συναλλαγή, διότι ως αποδείξεις περί της φερόμενης εικονικότητας ο έλεγχος εισφέρει μόνον γενικές μαρτυρικές καταθέσεις που δεν αφορούν στην υπό κρίση συναλλαγή και οι οποίες, ούτως ή άλλως, δεν έχουν ληφθεί με την τήρηση των βασικών δικονομικών αρχών περί δικαιωμάτων του κατηγορουμένου. Επιπρόσθετα, ο ελλιπής έλεγχος της κρινόμενης συναλλαγής απέτρεψε την εξαγωγή πορίσματος περί ενδεχόμενης εικονικότητας ως προς το πρόσωπο και όχι ως προς τη συναλλαγή.

4.

Με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), τα πρόστιμα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν ολοσχερώς καταργηθεί και, συνεπώς, δεν υφίσταται νομικό έρεισμα για τον καταλογισμό του επίδικου προστίμου δια της έκδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.),** όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.),** όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, ορίζεται ότι

«Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τον **Ν.2523/1997** καθιερώθηκε ένα **αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων,** στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, 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 2001, ορίζεται ότι

«**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει** τόσον ο εκδότης, όσον 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 2001, 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.), όπως ίσχυαν έως την 30/11/2015, 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 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, ορίζεται ότι

«**1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό**

φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας επιχείρησης:

Ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **περί παραγραφής** της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, πριν από την 20/01/2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προβαλλόμενης Πράξης στην προσφεύγουσα, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος** για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, 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.»,

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 (παραγραφή) παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) με τις οποίες ορίζεται ότι

«Η κοινοποίηση των Πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.».

Η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους της συγχωνευθείσας επιχείρησης, της Εκκαθαριστικής Δήλωσης Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 2001 έληγε εντός του έτους 2002 και η Δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα την 10/05/2002. Συνεπώς, **στην υπό κρίση περίπτωση, η πενταετία υπολογίζεται από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της οικείας Δήλωσης, δηλαδή από το τέλος του έτους 2002 και, ως εκ τούτου, η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 2001, παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2007.**

Με τις διατάξεις **δε** του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: 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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία, βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών με βάση τα οποία αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Εάν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»,

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), με τις οποίες ορίζεται ότι

«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.3513/2006 ορίζεται ότι

«Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2006 και στις 31/12/2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρατείνονται μέχρι την 31/12/2008**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.».

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.3697/2008 ορίζεται ότι

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρατείνεται μέχρι την 31/12/2009**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.».

Ακόμα, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.3790/2009 ορίζεται ότι

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρατείνεται μέχρι την 30/06/2010**.».

Με τις διατάξεις **δε** του άρθρου 82 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/06/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρατείνεται μέχρι την 31/12/2010**.».

Ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφος 7 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρατείνεται μέχρι την 31/12/2011**.».

Εν συνεχεία, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Ν.4002/2011 ορίζεται ότι

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, **παρατείνεται μέχρι την 31/12/2012**.».

Επίσης, με τις διατάξεις του δεύτερου άρθρου του Ν.4098/2012 ορίζεται ότι

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, **παρατείνεται μέχρι 31/12/2013**.».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013, ορίζεται ότι

«Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, **για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει την 31/12/2013 και μετά**», όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Δεδομένου ότι ο τακτικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στην συγχωνευθείσα επιχείρηση, για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό/...../18-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην ελεγχθείσα την 23/12/2013 με την με αριθ. πρωτ./..... «Γνωστοποίηση Ελέγχου», η προθεσμία παραγραφής, για τη διαχειριστική περίοδο 2001, παρατάθηκε για δύο (2) επιπλέον έτη, δηλαδή έως την 31/12/2015.

Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4203/2013 ορίζεται ότι

σε **συνδυασμό** με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παράγραφος 11 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, με τις οποίες ορίζεται ότι

Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι

Συνεπώς, κρίνεται ως νόμω αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η επιδίκη διαχειριστική περίοδος 2001 είχε υποπέσει σε παραγραφή πριν από την 20/01/2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης στην προσφεύγουσα.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας επιχείρησης:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ουσία **αβάσιμος** για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

7

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας επιχείρησης:

Ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, ο τακτικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στη συγχωνευθείσα επιχείρηση ήταν πλήρης και εμπειριστατωμένος και βασίστηκε στις διαπιστώσεις του ελέγχου που είχε διενεργηθεί από τ... αρμόδι... .. στην αντισυμβαλλόμενη εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, όπως παραθέτονται στη σχετική από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ... .., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Στην εν λόγω Έκθεση Ελέγχου τ.... .. αναφέρεται ότι ... κ. του υπήρξε κατά συρροή εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2004. Στην δε Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. γίνεται εκτενής αναφορά σε ένορκες μαρτυρικές καταθέσεις των κ.κ. του και του, με Α.Φ.Μ.: και τόπο κατοικίας στ... .., στ... .., σύμφωνα με τις οποίες ... κ., έναντι αμοιβής από τ...ν κ., πραγματοποίησε έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης στη Δ.Ο.Υ. με αντικείμενο υπεργολάβος, χρωματογραφικά, εμπορία σιδήρων κ.λπ. και προέβη στην θεώρηση βιβλίων και στοιχείων, τα οποία διαχειρίστηκε και χρησιμοποίησε ... κ., εκδίδοντας εικονικά τιμολόγια προς διάφορες επιχειρήσεις από τις οποίες εισέπραττε ως αμοιβή το έξι τοις εκατό (6%) επί της αξίας των τιμολογίων. ίδι... .. κ., στην ένορκη κατάθεση, παραδέχτηκε ότι ουδέποτε η ατομική επιχείρηση τ... κ. άσκησε πραγματική δραστηριότητα, ούτε διενήργησε αγορές εμπορευμάτων για να δικαιολογήσει τις πωλήσεις, το δε μισθωτήριο συμβόλαιο που αφορούσε στην έδρα της εν λόγω ατομικής επιχείρησης κατά τον χρόνο έναρξης των εργασιών της, το συνέταξε ίδι... .. και ήταν πλαστό. Επιπρόσθετα, από τα αποτελέσματα των γραφολογικών πραγματογνωμοσυνών της Υποδιεύθυνσης Εγκληματικών Ερευνών προκύπτει ότι ... κ. που δεν ασκούσε κανένα επάγγελμα, μαζί με άλλα δύο (2) φυσικά πρόσωπα, υπήρξαν συναυτουργοί και υποκρυπτόμενοι στην παραχάραξη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης τ... κ. προς τ... «.....» με Α.Φ.Μ.:, τα οποία από τον έλεγχο τ... .. κρίθηκαν εικονικά. Από απαντήσεις δε της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος και της Τράπεζας Πειραιώς προς τ... .., προέκυψε η πλαστικότητα αποδείξεων και αντιγράφων γραμματίων εισπραχής συνολικής αξίας 2.063.306,70 €, με καταθέτ... τ... ως άνω και δικαιούχο τ...ν κ., γεγονός που αποδεικνύει ότι ... κ. ουδέποτε έλαβε τα παραπάνω χρήματα και ότι οι συναλλαγές τ... με τ... συγκεκριμέν... .. ήταν εικονικές και ανύπαρκτες. Αναφορικά δε με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προαναφερθείσες ένορκες μαρτυρικές καταθέσεις δεν λήφθηκαν σύμφωνα με τις βασικές δικονομικές αρχές περί δικαιωμάτων του κατηγορουμένου, προβάλλεται αλυσιτελώς και παρελκυστικά και δεν προκύπτει σε κανένα σημείο των Εκθέσεων Ελέγχου που προαναφέρθηκαν. Τέλος, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ενδεχόμενης εικονικότητας ως προς τον πρόσωπο του εκδότη και όχι ως προς τη συναλλαγή, απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμη, διότι από όλα τα εκτεθέντα προκύπτει η ανυπαρξία της επίμαχης συναλλαγής και όχι του φυσικού προσώπου – εκδότη.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας επιχείρησης:

Ο τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) τα πρόστιμα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν ολοσχερώς καταργηθεί και, συνεπώς, δεν υφίσταται νομικό έρεισμα για τον καταλογισμό του επίδικου προστίμου, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά**, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, το άρθρο 66 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 του ίδιου νόμου, στην παράγραφο 30 του οποίου **επ’ ουδενί** ορίζεται η κατάργηση των προστίμων για λήψη

εικονικών φορολογικών στοιχείων. **Τουναντίον**, για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, ισχύει η εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997**.

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, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας επιχείρησης, από την οικεία από «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση που περιγράφεται 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 της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο τακτικός φορολογικός έλεγχος σε αυτήν, για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2001, διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα και η παράβαση που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της με **Α.Φ.Μ.:** και διακοπή εργασιών την λόγω συγχώνευσης με την προσφεύγουσα, συνεπεία του προγράμματος «Καλλικράτης»).

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης –
Καταλογιζόμενο ποσό προστίμου Φ.Π.Α. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001)

Η με αριθμό/..... **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της συγχωνευθείσας επιχείρησης, ως ακολούθως:

618,05 € x 3 = 1.854,15 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

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).