



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 22/07/2019

Αριθμός απόφασης: 2342

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

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /28-02-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1997-31/12/1997, β) της υπ' αριθμ. /28-02-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998-31/12/1998, γ) της υπ' αριθμ./28-02-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999, και δ) της υπ' αριθμ./28-02-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/02/2019 οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./28-02-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1997-31/12/1997 πρόστιμο συνολικού ποσού 21.696,61 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τα κάτωθι τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 18.482.800 δρχ. (πλέον ΦΠΑ 3.326.904 δρχ.), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 12 παρ 1 και 14, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	TIM. 308/30-12-1997 (Σχετ. Δ.Α. 29/19-12-1997 & 30/29-12-1997)	9.998.800	1.799.784	11.798.584
2	TIM. - Δ.Α. 3926/30-10-1997	4.984.000	897.120	5.881.120
3	TIM. - Δ.Α. 3930/31-10-1997	3.500.000	630.000	4.130.000
ΣΥΝΟΛΟ		18.482.800	3.326.904	21.809.704

β) Με την υπ' αριθμ./28-02-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-

31/12/1998 πρόστιμο συνολικού ποσού 21.480,85 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τα κάτωθι τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 18.299.000 δρχ. (πλέον ΦΠΑ 3.293.820 δρχ.), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 12 παρ 1 και 14, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	TIM. 363/29-10-1998 (Σχετ. Δ.Α. 212/29-10-1998)	5.075.000	913.500	5.988.500
2	TIM. - Δ.Α. 4322/30-10-1998	5.307.000	955.260	6.262.260
3	TIM. - Δ.Α. 4425/24-12-1998	3.799.000	683.820	4.482.820
4	TIM. - Δ.Α. 4427/28-12-1998	4.118.000	741.240	4.859.240
ΣΥΝΟΛΟ		18.299.000	3.293.820	21.592.820

γ) Με την υπ' αριθμ./28-02-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1999-31/12/1999 πρόστιμο συνολικού ποσού 11.119,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τα κάτωθι δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 9.472.000 δρχ. (πλέον ΦΠΑ 1.704.960 δρχ.), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 12 παρ 1 και 14, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	TIM. - Δ.Α. 4648/25-06-1999	5.024.000	904.320	5.928.320
2	TIM. 403/26-10-1999 (Σχετ. Δ.Α. 387/26-10-1999)	4.448.000	800.640	5.248.640
ΣΥΝΟΛΟ		9.472.000	1.704.960	11.176.960

δ) Με την υπ' αριθμ./28-02-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 πρόστιμο συνολικού ποσού 10.968,74 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τα κάτωθι δύο (2) εικονικά φορολογικά

στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 9.344.000 δρχ. (πλέον ΦΠΑ 1.681.920 δρχ.), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 12 παρ 1 και 14, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	TIM. - Δ.Α. 4955/10-04-2000	5.984.000	1.077.120	7.061.120
2	TIM. 433/27-04-2000 (Σχετ. Δ.Α. 471/27-04-2000)	3.360.000	604.800	3.964.800
ΣΥΝΟΛΟ		9.344.000	1.681.920	11.025.920

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου η από 21/11/2003 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της ατομικής της επιχείρησης τα παραπάνω εικονικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, στις διαχ/κές περιόδους 1997, 1998, 1999 και 2000. Από την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι αυτά ήταν εικονικά, καθώς εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Εν συνεχεία, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου οι υπ' αριθμ.:

- α)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 1997,
- β)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 1998
- γ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 1999 και
- δ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 2000.

Με τις υπ' αριθμ./2008,/2008,/2008, και/2008 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 16° Τριμελές) ακυρώθηκαν αντίστοιχα οι ανωτέρω αποφάσεις επιβολής προστίμου. με το σκεπτικό ότι οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ήταν νομικά πλημμελείς, λόγω μη κλήσης της προσφεύγουσας σε ακρόαση κατ' άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Α' Περιστερίου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./27-05-2009 εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμ. πρωτ./25-01-2010 έγγραφη κλήση προς ακρόαση άρθρου 6 ν. 2690/99 και εκδόθηκαν εκ νέου οι κάτωθι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου:

- α)/11-02-2010 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 1997,
- β)/11-02-2010 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 1998
- γ)/11-02-2010 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 1999 και

δ)/11-02-2010 απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 2000, οι οποίες και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μαζί με την από 11/02/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ Α' Περιστερίου.

Επί των ανωτέρω αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. προσέφυγε εκ νέου η προσφεύγουσα στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών και με τις υπ' αριθμ/2016,/2016,/2016 και/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 6° Μονομελές) ακυρώθηκαν αντίστοιχα οι ανωτέρω αποφάσεις επιβολής προστίμου. με το σκεπτικό ότι οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ήταν νομικά πλημμελείς, λόγω του ότι οι υπάλληλοι του ελέγχου, ενώ συντάζαν τη με αριθμ./14-03-2001 Απόδειξη παραλαβής, παρέλειψαν να συντάξουν Έκθεση για την κατάσχεση των ανεπίσημων εγγράφων που προσκόμισε η προσφεύγουσα σε αυτούς, και συγκεκριμένα τα αποδεικτικά καταβολής της αξίας των ελεγχόμενων επίσημων φορολογικών στοιχείων («γραμμάτια είσπραξης») που έλαβε τις κρίσιμες περιόδους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 εδ.α,3,4 εδ.γ-ε,5 του Π.Δ.186/92, η παράλειψη της οποίας συνεπάγεται την ακυρότητα των πράξεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε με αριθμ./30-03-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων (λόγω κατάργησης του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ Α' Περιστερίου και μεταφοράς αυτού στην Δ.Ο.Υ υποδοχής) και διενεργήθηκε επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να καταστεί δυνατή η σύνταξη της απαιτούμενης Έκθεσης κατάσχεσης των επίσημων και ανεπίσημων στοιχείων (βάσει των διατάξεων των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με το με αριθμ. πρωτ. 114813/780/0015/28-11-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και την ΠΟΛ.1110/18-09-2006).

Στη συνέχεια συντάχθηκε η με αριθμ./06-02-2019 Έκθεση Κατάσχεσης σε τρία (3) αντίγραφα (η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της Έκθεσης Επαναλήψεως Διαδικασίας), με την οποία κατασχέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της προμηθεύτριας επιχ/σης «.....» με ΑΦΜκαι με λήπτρια την επιχείρηση με Α.Φ.Μ.στις χρήσεις 1997, 1998, 1999 και 2000 και τα ανεπίσημα στοιχεία, τα αποδεικτικά πληρωμής (γραμμάτια είσπραξης) των εν λόγω στοιχείων και η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με θυροκόλληση. Συνεπώς οι τυπικές πλημμέλειες που επικαλούνται οι αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών θεραπεύτηκαν και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./28-02-2019,/28-02-2019,/28-02-2019 και/28-02-2019 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 1997, 1998, 1999 και 2000 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν και εξαφανισθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των καταλογιστικών πράξεων. Ο χρόνος παραγραφής για τις ένδικες παραβάσεις είναι πενταετής, εφόσον πρόκειται για υποθέσεις οικονομικού έτους μετά το 1996 (διαχειριστικές περίοδοι 1997, 1998, 1999 και 2000). Ο χρόνος

αυτός άρχισε τη διαδρομή του από το τέλος του 1998, 1999, 2000 και 2001 αντίστοιχα οπότε και έληξε η προθεσμία υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος και επρόκειτο να συμπληρωθεί στο τέλος του 2003, 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα. Μετά την ακύρωση για τυπικό λόγο και των δεύτερων αποφάσεων επιβολής προστίμου, δεν είναι δυνατή, δυνάμει της ίδιας διάταξης, η έκδοση νέων (εν προκειμένω των επίδικων) τρίτων κατά σειρά αποφάσεων επιβολής προστίμου το 2019, δηλαδή σε χρόνο αφενός μετά τη συμπλήρωση της αρχικής πενταετούς παραγραφής (στο τέλος του 1998, 1999, 2000 και 2001) και αφετέρου μετά την παράταση αυτών που έληξε ένα χρόνο μετά (1999, 2000, 2001 και 2002).

2. Μη νόμιμη η κατάσχεση των στοιχείων. Δεν έχει τηρηθεί ορθά η διαδικασία κατάσχεσης και επίδοσης της έκθεσης αυτής, με αποτέλεσμα να προκαλείται σε αυτή βλάβη, η οποία μπορεί να αποκατασταθεί μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

3. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων αποφάσεων επιβολής προστίμου. Με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ουσιαστικά επανακρίνεται υπόθεση των χρήσεων 1997, 1998, 1999 και 2000, η οποία έχει περαιωθεί φορολογικά αμετάκλητα, συνεπώς οι εν λόγω πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και για το λόγο αυτό τυγχάνουν ακυρωτέες.

4. Οι συναλλαγές της με την εταιρία «.....» είναι πραγματικές και όχι εικονικές.

Επειδή στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»*

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 6 του ν. 2238/1994 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 στο άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 ορίζεται:

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

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. 114813/780/0015/28-11-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας, είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν.

Επειδή, εν προκειμένω, για τις επίδικες χρήσεις 1997, 1998, 1999 και 2000 εκδόθηκαν αρχικά οι με αριθμ./2003,/2003,/2003 και/2003 αντίστοιχα αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 πενταετούς προθεσμίας για την επιβολή φόρου. Οι παραπάνω πράξεις ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους, και συγκεκριμένα λόγω μη κλήσης της προσφεύγουσας προς ακρόαση, με τις υπ'αριθμ./2008,/2008,/2008 και/2008 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Τριμελές) και στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας, αφού ακολούθησε τη διαδικασία του άρθρου 6 ν. 2690/99 (κλήση σε ακρόαση) και εξέδωσε τις με αριθμ./11-02-2010,/11-02-2010,/11-02-2010 και/11-02-2010 εντός του χρονικού ορίου που ορίζει η παράγραφος 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994. Οι πράξεις αυτές ακυρώθηκαν εκ νέου από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 6ο Μονομελές) για τυπικούς λόγους, διότι οι υπάλληλοι του ελέγχου, ενώ συνέταξαν τη με αριθμ./14-03-2001 Απόδειξη παραλαβής, παρέλειψαν να συντάξουν Έκθεση για την κατάσχεση των ανεπίσημων εγγράφων που προσκόμισε η προσφεύγουσα σε αυτούς, και συγκεκριμένα τα αποδεικτικά καταβολής της αξίας των ελεγχόμενων επίσημων φορολογικών στοιχείων («γραμμάτια είσπραξης») που έλαβε τις κρίσιμες περιόδους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 εδ.α,3,4 εδ.γ-ε,5 του Π.Δ.186/92, η παράλειψη της οποίας συνεπάγεται την ακυρότητα των πράξεων. Κατόπιν των ανωτέρω αποφάσεων, διενεργήθηκε νέα επανάληψη διαδικασίας από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων (καθώς τα Τμήματα Ελέγχου και Δικαστικού της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου έχουν περιέλθει στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων σύμφωνα με τη με αριθμ. Δ6Α 1092694 ΕΞ 2013 / 06-06-2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε.) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσβαλλόμενες πράξεις εντός της προθεσμίας του ενός έτους από την ημερομηνία κοινοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου των δικαστικών αποφάσεων (02/03/2018). Με βάση τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι δεν υφίσταται περιορισμός ως προς τον αριθμό των επαναλήψεων διαδικασίας λόγω νομικής πλημμέλειας, ο ισχυρισμός της

προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση των καταλογιστικών πράξεων έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην εγκύκλιο **ΠΟΛ.1110/18.9.2006** με θέμα “Τρόπος έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λπ. στοιχείων - Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«II . Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.

Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ’ αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ’ αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης).

Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε

άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταιίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταιίρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία.

Τέλος σημειώνεται ότι το άρθρο 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης) παρατίθεται στην 1025532/309/0015/18.3.2003 διαταγή μας, όσον αφορά δε το περιεχόμενο της έκθεσης κατάσχεσης σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με την 1119619/739/0015/ΠΟΛ.1257/23.10.1998 διαταγή μας.»

Επειδή, περαιτέρω, στο με αριθμ. πρωτ. 114813/780/0015/28-11-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα “Επανάληψη διαδικασίας λόγω ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου, για νομική πλημμέλεια” αναφέρεται:

«Με την εγκύκλιό μας 1081774/638/0015/18.9.2006 (η οποία επισυνάπτεται), έχουν παρασχεθεί οδηγίες για τη διενέργεια επανάληψης διαδικασίας στην περίπτωση ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λ.π., αφού λήφθηκε υπόψη σχετική νομολογία του Σ.Τ.Ε. και η άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας. Όπως προκύπτει από την ανωτέρω εγκύκλιο, η επανάληψη της διαδικασίας πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης με πραγματική παράδοση και εκ νέου κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, οπότε και συντάσσεται η σχετική έκθεση στο χρόνο αυτό. Περαιτέρω, η επανάληψη της διαδικασίας δεν απαιτείται να διενεργείται από τους ίδιους υπαλλήλους που είχαν διενεργήσει την αρχική κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων.

Εξάλλου, εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν.

Τέλος, σε περίπτωση που έχει γίνει διακοπή εργασιών ατομικής επιχείρησης η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί στην κατοικία του φορολογούμενου- πρώην επιτηδευματία ή στην τελευταία έδρα της επιχείρησης (τελευταία γνωστή διεύθυνση έδρας) εφόσον δεν είναι γνωστή η διεύθυνση κατοικίας, και σε περίπτωση που παραστεί ανάγκη θα ακολουθηθεί η διαδικασία περί θυροκόλλησης που αναφέρεται στην ανωτέρω εγκύκλιο.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προέβη σε διακοπή της δραστηριότητάς της στις 04/04/2011. Ο έλεγχος, κατόπιν της με αριθμ./30-03-2018 εντολής ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας και σύμφωνα με τις ανωτέρω Οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών, μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσα (επί της οδού στο Περιστέρι

- Ν. Αττικής) για να της επιδώσει τη με αριθμ. πρωτ./29-01-2019 Πρόσκληση για την παράδοση και παραλαβή των επίσημων και ανεπίσημων εγγράφων και στοιχείων σε διάστημα πέντε (5) ημερών. Η προσφεύγουσα αρνήθηκε την παραλαβή της ανωτέρω πρόσκλησης και για το λόγο αυτό η πρόσκληση θυροκολλήθηκε εσώκλειστη σε σφραγισμένο και αδιαφανή φάκελο στην κύρια είσοδο της οικίας της παρουσία μάρτυρα. Μετά την παρέλευση άπρακτου του χρονικού διαστήματος των πέντε (5) ημερών, ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της (.....στο Περιστέρι - Ν. Αττικής) για την παράδοση και παραλαβή των επίσημων και ανεπίσημων εγγράφων και στοιχείων. Με το με ημερομηνία 06/02/2019 συνταχθέν Πρωτόκολλο Παράδοσης και Παραλαβής στοιχείων (το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της Έκθεσης Επαναλήψεως Διαδικασίας) από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρωνκαι, παραδόθηκαν τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία και τα αποδεικτικά πληρωμής (γραμμάτια είσπραξης), τα οποία βρέθηκαν επισυναπτόμενα στο φάκελο της υπόθεσης. Συγκεκριμένα στο με αριθμ. πρωτ./01-12-2003 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ προς τη Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου έχει επισυναφθεί η με αριθμ./14-03-01 ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ – ΔΕΣΜΕΥΣΗΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της προμηθεύτριας επιχ/σης «.....» με ΑΦΜκαι με λήπτρια την επιχείρησημε Α.Φ.Μ.στις χρήσεις 1997,1998,1999 και 2000. Η προσφεύγουσα αρνήθηκε την υπογραφή και παραλαβή του και γι' αυτό θυροκολλήθηκε αντίγραφο του εσώκλειστο σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο στην κύρια είσοδο της οικίας της παρουσία μάρτυρα. Στη συνέχεια συντάχθηκε η με αριθμ./06-02-2019 Έκθεση Κατάσχεσης σε τρία (3) αντίγραφα (η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της Έκθεσης Επαναλήψεως Διαδικασίας), με την οποία κατασχέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της προμηθεύτριας επιχ/σης «.....» με ΑΦΜκαι με λήπτρια την επιχείρηση με Α.Φ.Μ.στις χρήσεις 1997, 1998, 1999 και 2000 και τα ανεπίσημα στοιχεία, τα αποδεικτικά πληρωμής (γραμμάτια είσπραξης) των εν λόγω στοιχείων. Επειδή η προσφεύγουσα αρνήθηκε την παραλαβή αντίγραφου της με αριθμ./06-02-2019 συνταχθείσας Έκθεσης Κατάσχεσης από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρωνκαι, θυροκολλήθηκε αντίγραφο αυτής εσώκλειστο σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο στην κύρια είσοδο της οικίας της παρουσία μάρτυρα. Βάσει όλων των ανωτέρω, τηρήθηκε ορθά η διαδικασία κατάσχεσης και επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94**, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη

συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, στο άρθρο 14 του ν. 2198/1994 (ΦΕΚ Α'43) ορίζεται:

«1. Προς το σκοπό της περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, που ανάγονται σε παρελθούσες μέχρι και το έτος 1992 χρήσεις και αφορούν στην φορολογία εισοδήματος και λοιπές φορολογίες σε σχέση με τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις, οι κατηγορίες των υπαγόμενων και εξαιρούμενων φορολογικών υποθέσεων, οι όροι και οι προϋποθέσεις υπαγωγής και επίλυσης, ο τρόπος προσδιορισμού του βεβαιωτέου φόρου και κάθε συναφούς επιβάρυνσης, ο τρόπος βεβαίωσης, είσπραξης και καταβολής αυτών, όπως και η τυχόν χορήγηση έκπτωσης μέχρι ποσοστού είκοσι τοις εκατό (20%) ανάλογα με το χρόνο εξόφλησης, οι όροι και οι προϋποθέσεις για τυχόν απαλλαγή, ολική ή μερική, από της πάσης φύσεως κυρώσεις και γενικά ότι άλλο είναι αναγκαίο για την υλοποίηση της ρύθμισης αυτής.

2. Στο πλαίσιο της ρύθμισης του παρόντος άρθρου αποστέλλεται στο φορολογούμενο Ειδικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, που περιέχει και το ποσό του φόρου και τις τυχόν συναφείς επιβαρύνσεις, καθώς και τους όρους και τις προϋποθέσεις για την επίλυση και περαίωση της υπόθεσης. Εφόσον ο ενδιαφερόμενος αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το περιεχόμενο του ως άνω Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και ανταποκριθεί στους τυχόν τιθέμενους όρους και προϋποθέσεις, η υπόθεση θεωρείται περαιωθείσα. Για την ως άνω αποδοχή εκ μέρους του φορολογούμενου υπογράφεται σχετική πράξη, επί του Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, από αυτόν και τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Η επίλυση αυτή συνεπάγεται όλα τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και τα καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά, κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής, δεν αναζητούνται σε καμία περίπτωση.»

Επειδή κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν.2198/1994 εκδόθηκαν οι **ΠΟΛ. 1155/2002** και **ΠΟΛ. 1085/2003**, με τις οποίες ορίστηκαν οι κατηγορίες των υπαγόμενων στην εν λόγω ρύθμιση φορολογικών υποθέσεων, αλλά και οι κατηγορίες των εξαιρούμενων υποθέσεων, μεταξύ των οποίων είναι και κάθε υπόθεση στην οποία προκύπτει αναμφισβήτητα, από υφιστάμενες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή δελτία πληροφοριών ή στοιχεία άλλης αρχής, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. 1089935/1690/ΔΕ-Α'9.10.03 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων ορίζεται:

«.....

Β. Διάφορα θέματα επί της περαίωσης των χρήσεων 1993 έως 1998 και επί ελέγχου γενικά.

3. Για υποθέσεις που περαιώθηκαν ή περαιώνονται με βάση τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1155/2002, ΠΟΛ. 1085/2003, 1065798/1480/15.7.03 και ΠΟΛ. 1107/25.9.03, εφόσον μετά την περαίωση περιέρχονται στις φορολογικές αρχές συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν. 1642/1986 που αφορούν τις ως άνω περαιωθείσες υποθέσεις, τότε έχουν εφαρμογή οι διατάξεις αυτές (σχετ. οι διατ. των παρ. 4, άρθ. 10, απόφ. ΠΟΛ. 1155/02 και 7, άρθ. 11, απόφ. ΠΟΛ. 1085/03), κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

.....

β) Αν τα συμπληρωματικά στοιχεία συνίστανται σε τέτοιου είδους στοιχεία, τα οποία αν προϋπήρχαν της περαίωσης θα αποτελούσαν λόγο εξαίρεσης από την υπαγωγή στις πιο πάνω αποφάσεις, δηλαδή, ουσιαστικά, αν πρόκειται για στοιχεία από τα οποία προκύπτει αναμφισβήτητη η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων για μία ή περισσότερες από τις περαιωθείσες χρήσεις με βάση τις αποφάσεις αυτές, τότε, σε κάθε περίπτωση, θα διενεργείται εξ αρχής έλεγχος των συγκεκριμένων χρήσεων που βαρύνονται με τα συμπληρωματικά στοιχεία, κατά τις γενικές επίσης διατάξεις και σύμφωνα με όσα περαιτέρω στην ανωτέρω περίπτωση α' αναφέρονται, από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τις χρήσεις αυτές ή από το αρμόδιο ελεγκτικό κέντρο, αν η αρχική περαίωση είχε γίνει από ελεγκτικό κέντρο.

Ευνόητο είναι ότι αν τα περιερχόμενα στις φορολογικές αρχές συμπληρωματικά στοιχεία συνίστανται σε δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για τα οποία απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, θα διενεργούνται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το ελεγκτικό κέντρο, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι αναγκαίες επαληθεύσεις και διασταυρώσεις με τα τηρηθέντα στις οικείες χρήσεις βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ή και με οποιοδήποτε επιπρόσθετο πρόσφορο αλλά και ασφαλή τρόπο και περαιτέρω, αναλόγως των διαπιστώσεων, θα εφαρμόζονται τα προαναφερόμενα, κατά τις πιο πάνω διακρίσεις.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τη με **αριθμ. 876/2002 απόφαση του ΣτΕ** «...όταν η φορολογική εγγραφή της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσης καταστεί οριστική (κατ' εφαρμογή της διαδικασίας του άρθρου 14 του Ν.2198/1994 και της υπουργικής απόφασης που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του), δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να διενεργήσει έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για την ίδια χρήση και να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου, εφόσον δεν έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμά της, για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που διαπίστωσε κατά τη χρήση αυτή (πρβ. ΣτΕ 1425/2000).»

Επειδή, εξάλλου, ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ.1426/2000 αδημ.).

Επειδή περαιτέρω στη με **αριθμ. 877/2002 απόφαση του ΣΤΕ** αναφέρεται ότι «Συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι: επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης υπηρεσίας, αρμοδίας να διεξάγει σχετικές έρευνες, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ότι ήταν εικονικά τα τιμολόγια που έχει εκδώσει ο φορολογούμενος. Τα στοιχεία αυτά θεωρούνται συμπληρωματικά, αφού μετά την αποκάλυψη της εικονικότητας έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο, παρότι είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, η οποία λειτουργούσε με τη μορφή της ατομικής επιχείρησης, τηρούσε βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας με έδρα το Περιστέρι (οδός) και είχε ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή παπουτσιών, κάνοντας χρήση των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2198/1994, που παρείχε τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να περαιώσουν (προαιρετικά) τις εκκρεμείς φορολογικές τους υποθέσεις που ανάγονται στις παρελθούσες μέχρι και το έτος 1998 χρήσεις που αφορούν την φορολογία εισοδήματος, αποδέχθηκε το Ειδικό εκκαθαριστικό σημείωμα ανελέγκτων υποθέσεων που της απεστάλη από το ΚΕΠΥΟ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 «Διαδικασία Βεβαίωσης» της ΠΟΛ. 1155/2002 του Υπουργείου Οικονομικών. Εν συνεχεία, κατόπιν καταγγελίας που περιήλθε στον Προϊστάμενο του Σ.Δ.Ο.Ε., διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις υπ' αριθμ./00,/00 και/00 εντολές ελέγχου, και κρίθηκε σκόπιμη η κατάσχεση νέων ανεπίσημων και επίσημων στοιχείων της προσφεύγουσας, τα οποία βρέθηκαν και δεσμεύθηκαν από τους αρμόδιους ελεγκτές του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος του Σ.Δ.Ο.Ε. διέταξε τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου και εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. Κατά τον έλεγχο αυτό, μετά από εκτίμηση του περιεχομένου τόσο των νέων αυτών στοιχείων που περιήλθαν στην φορολογική αρχή, όσο και των ευρισκομένων στη Φορολογική Αρχή βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις: 1) λήψη 3 εικονικών ΤΠ-ΔΑ για την διαχειριστική χρήση 1997, 2) λήψη 4 εικονικών ΤΠ-ΔΑ για τη διαχειριστική χρήση 1998, 3) λήψη 2 εικονικών ΔΑ για την διαχειριστική χρήση 1999 και 4) λήψη 3 εικονικών ΤΠ-ΔΑ για την διαχειριστική χρήση 2000. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές του ελέγχου, όπως αποτυπώνονται στην από 21/11/2003 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας τις προσβαλλόμενες πράξεις. Συνεπώς η έκδοση των επίδικων πράξεων Κ.Β.Σ. στηρίχθηκε στην ως άνω έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. και τα συνοδεύοντα αυτήν στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου σύμφωνα με την προαναφερθείσα ειδική διαδικασία κατόπιν της περαίωσης και αποτελούν «συμπληρωματικά

στοιχεία» κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/94, με την σκέψη ότι κατά την διοικητική επίλυση δεν είχε κριθεί η εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων και δελτίων αποστολής, όμως μετά την αποκάλυψη της εικονικότητας τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε «νέα» στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο. Με βάση όλα τα παραπάνω και τις προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές, διότι επανακρίνεται υπόθεση των χρήσεων 1997, 1998, 1999 και 2000, η οποία έχει περαιωθεί φορολογικά αμετάκλητα καθώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς, με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου και όπως προκύπτει από με την από 21/11/2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσαουδέποτε αγόρασε από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, ποσότητες του είδους, όπως αυτά αναγράφονται στα επίδικα φορολογικά στοιχεία, τα οποία είναι εικονικά και σκοπός της λήψης τους ήταν η επαύξηση του φόρου εισροών και η έκπτωσή του από το φόρο εκροών. Το εν λόγω γεγονός ερευνήθηκε και διαπιστώθηκε με αναλυτικό και εμπειριστατικό τρόπο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και συγκεκριμένα προέκυψε από τα παρακάτω στοιχεία:

- Η προμηθεύτρια εταιρεία «.....», ΑΦΜ, ουδέποτε είχε στην κατοχή της το είδος ΣΟΛΟΔΕΡΜΑ ΙΤΑΛΙΑΣ, διότι όπως προέκυψε από τους διενεργηθέντες ελέγχους, τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για την υποτιθέμενη απόκτηση του είδους ΣΟΛΟΔΕΡΜΑ ΙΤΑΛΙΑΣ, με φερόμενο εκδότη της εταιρεία «.....», είναι πλαστά, αφού ουδέποτε θεωρήθηκαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και εικονικά, διότι οι αναγραφόμενες συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.
- Όσον αφορά τον τρόπο πληρωμής, η προσφεύγουσα κατέβαλλε τις υποχρεώσεις της προς

τον προμηθευτή της με μετρητά: α) από τα προϊόντα που ελάμβανε από επεξεργασία κατέβαλλε 300.000 συνολικά το μήνα σε τρεις δόσεις των 100.000 δρχ και β) όσον αφορά τα εμπορεύματα-α' ύλες που ελάμβανε μεγάλης αξίας από απευθείας μεταπώληση, φέρεται ότι τις πλήρωνε με υπέρογκες εξοφλήσεις σε μετρητά σε αντίθεση με τη συνήθη πρακτική της αγοράς.

- Στα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν Δ.Α.-Τ. δεν αναγράφονται ο τρόπος μεταφοράς των αγαθών και δε φέρουν υπογραφή παραλαβής.

Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε όλα τα επίδικα τιμολόγια εκδόσεως «.....», ΑΦΜ, με λήπτη την προσφεύγουσα εικονικά στο σύνολο τους και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά λαμβάνοντας υπόψη τις επιχειρηματικές του δυνατότητες και την υλικοτεχνική υποδομή της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολούσε, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές. Επιπλέον το βάρος αποδείξεως της πραγματοποίησης της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. (ΣτΕ 1404/2015, 116/2013 κ.α.), ο οποίος όμως δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδείξει την αλήθεια των ισχυρισμών του.

Επειδή στο **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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.»

Επειδή, εξάλλου, ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/11/2003 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ και την από 28/02/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. κατόπιν επανάληψης διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1997-31/12/1997

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015:

21.696,61 ευρώ

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1998-31/12/1998

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015: **21.480,85 ευρώ**

Γ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1999-31/12/1999

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015: **11.119,00 ευρώ**

Δ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2000-31/12/2000

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015: **10.968,74 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
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.