



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/11/2019
Αριθμός απόφασης: 3130

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα την, οδός, όπως εκπροσωπείται νόμιμα από την εταίρο και εκκαθαρίστρια αυτής του κάτοικο επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995-31/12/1995 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ./...../2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/05/2019 οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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:

Με την υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1995-31/12/1995 πρόστιμο συνολικού ποσού 80.117,39 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/97.

Μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση την 10/06/96 από υπαλλήλους της ΥΠ.Ε.Δ.Α., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1995-31/12/1995 ήταν λήπτρια εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές από τις κατωτέρω επιχειρήσεις 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:

1. ΕΚΔΟΤΗΣ: – Α.Φ.Μ. – Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ ΑΘΗΝΩΝ

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθ. στοιχείου	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	22.750.000 δρχ.	4.095.000 δρχ.
2	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	11.050.000 δρχ.	1.989.000 δρχ.
3	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	9.350.000 δρχ.	1.683.000 δρχ.
4	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.000.000 δρχ.	360.000 δρχ.
5	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	8.100.000 δρχ.	1.458.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΔΡΧ				53.250.000 δρχ.	9.585.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΕΥΡΩ				156.272,93 ευρώ	28.129,13 ευρώ

2. ΕΚΔΟΤΗΣ: – Α.Φ.Μ. - Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ ΑΘΗΝΩΝ

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθ. στοιχείου	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.	....	.....	4.000.000 δρχ.	720.000 δρχ.
2	Τ.Π.	....	.....	3.000.000 δρχ.	540.000 δρχ.
3	Τ.Π.	....	.....	4.000.000 δρχ.	720.000 δρχ.
4	Τ.Π.	....	.....	4.000.000 δρχ.	720.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΔΡΧ				15.000.000 δρχ.	2.700.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΕΥΡΩ				44.020,54 ευρώ	7.923,70 ευρώ

Η Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. με αριθμό/...../2019 εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/.../2018 εντολής ελέγχου (όπως αυτή τροποποιήθηκε με την εντολή/.../...../2019) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας για επανάληψη διαδικασίας, βάσει της με αριθμό/18 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς, η οποία ακύρωσε την πράξη/2004 απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 8^{ου} ΤΕΚ Αθηνών για τη διαχειριστική περίοδο 1995, για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω του ότι δεν συντάχθηκε από τη φορολογική αρχή η απαιτούμενη έκθεση κατάσχεσης για την αφαίρεση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων από την έδρα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων ακόμη και μετά την επανάληψη

διαδικασίας.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης για τη χρήση 1995. Ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση παράβαση είναι πενταετής, επομένως η παραγραφή της χρήσης 1995 επήλθε την 31/12/2000.
3. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής για εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Αβάσιμη και εσφαλμένη η προσβαλλόμενη πράξη.

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», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»*

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, εν προκειμένω, για την επίδικη χρήση 1995 εκδόθηκε αρχικά η με αριθμ./2004 απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 8^{ου} ΤΕΚ Αθηνών. Η προσφεύγουσα προσέφυγε κατά αυτής της πράξης την 24.03.2004 και η πράξη ακυρώθηκε με την απόφαση/2018 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα λόγω του ότι δεν συντάχθηκε από τη φορολογική αρχή η έκθεση κατάσχεσης για την

αφαίρεση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων από την έδρα της εταιρείας. Στη συνέχεια και κατόπιν της απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά με αριθμό/2018, η οποία κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας την 25-05-2018, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας εξέδωσε την υπ. αριθμ./.../2018 εντολή ελέγχου (όπως αυτή τροποποιήθηκε με την εντολή/.../...../2019) και προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή το νέο φύλλο ελέγχου υπ. αριθμ./...../2019 εκδόθηκε (και κοινοποιήθηκε την 22-05-2019) μέσα στο έτος από την κοινοποίηση της απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς (25-05-2018) στη Δ.Ο.Υ., βάσει του άρθρου 84 παρ. 6 του Ν. 2238/94, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ακολούθησε ορθά την διαδικασία που επιβάλλει ο νόμος και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση των καταλογιστικών πράξεων έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με την **παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998** προβλέπεται ότι: Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε. Επιπλέον, πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις (ΣτΕ 2056/1994).

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 υπογράφει 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 ιδίων 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, συνεταίρος 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 ιδίων 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 συνεταίρος 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 στο άρθρο 55 του Ν. 2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται ότι:

«1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και

αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

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.λπ., 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 η εντολή ελέγχου υπ. αριθμ./.../2018 (όπως τροποποιήθηκε με την εντολή/.../...../2019) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας εκδόθηκε με σκοπό να διενεργηθεί επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να καταστεί δυνατή η επιστροφή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων σε μία εκ των εταίρων-εκκαθαριστών και στη συνέχεια να συνταχθεί η έκθεση κατάσχεσης των, όπως ορίζει η απόφαση του δικαστηρίου.

Επειδή κατόπιν της εντολής ελέγχου, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας κ. και κ. μετέβησαν στην οικία της κ^α, εταίρο και εκκαθαρίστρια της και παρότι εκείνη βρισκόταν στην οικία της, αρνήθηκε την παραλαβή των εγγράφων της Δ.Ο.Υ. Κατόπιν τούτου, η έκθεση επιστροφής του πρωτότυπου φορολογικού στοιχείου και η με αριθ./19 έκθεση κατάσχεσης θυροκολλήθηκαν την 06/03/2019.

Στη συνέχεια, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. κοινοποίησαν στις 04/04/2019 στην ίδια την κ^α και στις 05/04/2019 στην κα με θυροκόλληση, διότι αρνήθηκε την παραλαβή των εγγράφων, τα παρακάτω:

- το με αριθ. πρωτ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013 (Φ.Ε.Κ. Β' 3366/31-12-13)
- το με αριθ./.../2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχ. περιόδου 01/01-31/12/1995
- το με αριθ./....../2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχ. περιόδου 01/01-31/12/1994
- το με αριθ./...../2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου όπως ισχύει με τον ν.4093/12 & ν. 4174/13, διαχ. περιόδου 01/01-31/12/1995
- το με αριθ./....../2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου όπως ισχύει με τον ν.4093/12 & ν. 4174/13, διαχ. περιόδου 01/01-31/12/1994.

προκειμένου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών με την ιδιότητα των εταίρων-εκκαθαριστών της εταιρείας, να υποβάλουν εγγράφως τις απόψεις τους ως προς τις άνω διαπιστώσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επειδή η προθεσμία παρήλθε άπρακτη, η φορολογική αρχή εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου με αριθμό/...../2019 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1995, για λήψη εικονικών στοιχείων, βάσει του αρ. 6 του Ν. 2523/97 και την κοινοποίησε με θυροκόλληση στις εταίρους – εκκαθαρίστριες της προσφεύγουσας την 22/05/2019.

Επειδή, τηρήθηκε ορθά η διαδικασία επιστροφής των πρωτότυπων στοιχείων, της εκ νέου κατάσχεσης και επίδοσης των εκθέσεων κατάσχεσης και θεραπεύθηκε η πλημμέλεια λόγω της οποίας είχε ακυρωθεί η αρχική πράξη επιβολής προστίμου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 αναφέρεται ότι: «4. 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί

κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.»

Επειδή, στο άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

«9. 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.»

Επειδή σύμφωνα με την **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** κρίθηκε ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στο άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 σχετικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....»

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 στην προκειμένη περίπτωση, όπως διαπίστωσε η Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1995-31/12/1995 ήταν λήπτρια εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές από τις κατωτέρω επιχειρήσεις:

1. ΕΚΔΟΤΗΣ: – Α.Φ.Μ. – Δ.Ο.Υ. ΙΑ' ΑΘΗΝΩΝ

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθ. στοιχείου	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.-Δ.Α.	....	.....	22.750.000 δρχ.	4.095.000 δρχ.
2	Τ.Π.-Δ.Α.	....	.....	11.050.000 δρχ.	1.989.000 δρχ.
3	Τ.Π.-Δ.Α.	....	.....	9.350.000 δρχ.	1.683.000 δρχ.
4	Τ.Π.-Δ.Α.	....	.....	2.000.000 δρχ.	360.000 δρχ.
5	Τ.Π.-Δ.Α.	....	.....	8.100.000 δρχ.	1.458.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΔΡΧ				53.250.000 δρχ.	9.585.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΕΥΡΩ				156.272,93 ευρώ	28.129,13 ευρώ

2. ΕΚΔΟΤΗΣ: – Α.Φ.Μ. - Δ.Ο.Υ. ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθ. στοιχείου	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.	....	.....	4.000.000 δρχ.	720.000 δρχ.
2	Τ.Π.	....	.....	3.000.000 δρχ.	540.000 δρχ.
3	Τ.Π.	....	.....	4.000.000 δρχ.	720.000 δρχ.
4	Τ.Π.	....	.....	4.000.000 δρχ.	720.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΔΡΧ				15.000.000 δρχ.	2.700.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΕΥΡΩ				44.020,54 ευρώ	7.923,70 ευρώ

Από τον εκδότη με έδρα την και αντικείμενο εργασιών κινηματογραφικές παραγωγές – ενοικιάσεις χώρων και μηχανημάτων, η προσφεύγουσα φέρεται να αγόρασε 107 ταινίες με δικαίωμα πώλησης σε τηλεοπτικούς σταθμούς, αναπαραγωγή σε βιντεοκασέτες κ.α.

Από τον εκδότη με έδρα τα και αντικείμενο εργασιών τηλεοπτικές παραγωγές – εκμετάλλευση κινηματογραφικών ταινιών και βίντεο, η προσφεύγουσα φέρεται να αγόρασε τέσσερις ταινίες.

Με το υπ. αριθμό/97 η Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας ζήτησε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκδότη, Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών να διενεργήσει έλεγχο. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα της εταιρείας του διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη εταιρεία διότι:

- καμία εταιρεία δεν στεγάζεται στη δηλωμένη από τον ίδιο διεύθυνση ενώ κατά δήλωση της εκμισθώτριας του γραφείου ο εγκατέλειψε σχεδόν αμέσως το μίσθιο πριν ακόμη παρέλθει ένας μήνας από τη σύναψη της μίσθωσης.
- ο εκδότης είχε προβεί σε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου (ΑΦΜ), στις 21.12.1992, με αντικείμενο την εμπορία οικοδομικών υλικών και έδρα την αριθμός στο, χωρίς να έχει

υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών

- iii. η εταιρεία του εκδότη ενώ είχε προβεί σε έναρξη επιτηδεύματος, ουδέποτε υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ
- iv. σε προγενέστερο έλεγχο που είχε διεξάγει η Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών στον εκδότη διαπιστώθηκε ότι υπήρξε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας καθώς και πλαστών αφού έφεραν κωδικό διάτρησης διαφορετικό από εκείνον που χρησιμοποιούσε η αρμόδια φορολογική αρχή

Με τα υπ. αριθ./1996 και/1997 έγγραφα της ΥΠ.Ε.ΔΑ διαβιβάστηκαν τα φορολογικά στοιχεία του εκδότη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΔ' Αθηνών προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη εταιρεία διότι:

- i. ο προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. με πλαστό μισθωτήριο συμφωνητικό και υπέβαλλε δήλωση έναρξης επιτηδεύματος, θεώρησε βιβλία και στοιχεία δηλώνοντας ταυτόχρονα και ψευδή διεύθυνση κατοικίας
- ii. τα φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας, έχουν εκδοθεί όλα το Δεκέμβριο του 1995 και έχουν αρίθμηση από το έως το
- iii. δεν προκύπτει με ποιο τρόπο διακινήθηκαν τα εμπορεύματα
- iv. ο εκδότης δεν εντοπίστηκε ποτέ από την αρμόδια φορολογική αρχή ούτε στη δηλωθείσα έδρα της εταιρείας του αλλά ούτε και στη δηλωθείσα διεύθυνση οικίας
- v. ο εκδότης δεν προέβη ποτέ σε διακοπή της επαγγελματικής δραστηριότητας, ούτε ακύρωσε τα θεωρηθέντα και αχρησιμοποίητα βιβλία και στοιχεία
- vi. η εταιρεία του εκδότη ουδέποτε υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αλλά ούτε και συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92

Επειδή, η φορολογική αρχή διαπίστωσε την εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου και όπως προκύπτει με την από 19/01/2004 έκθεση ελέγχου, η οποία είναι αναπόσπαστο κομμάτι της από 21/05/2019 έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 1995 από τις επιχειρήσεις με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ.

Επειδή το βάρος αποδείξεως της πραγματοποίησης των συναλλαγών φέρει ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013 κ.α.). Ωστόσο, η προσφεύγουσα ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19.01.2004 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου ΦΠΑ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της από 21/05/2019 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ κατόπιν επανάληψης διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επί των οποίων εδράζει η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1995-31/12/1995 (Πράξη/...../2019)

- Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997: $36.052,82 \times 50\% = 18.026,41$ ευρώ

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.