



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 11.05.2020

Αριθμός απόφασης: 839

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 1036990 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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσης από 25.6.2015 και τεθείσης υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., που έδρευε στην, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, πρώην ομορρύθμου εταίρου και εκκαθαριστή, κατά της με αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1.10.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1.10.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 10.12.2019 οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Την από 16.01.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσης από 25.6.2015 και τεθείσης υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 16.000,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 10.12.2019 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. /19.06.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά το χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου που περιήλθαν εις γνώσιν του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας το με αριθ. /12.06.2019 υπηρεσιακό σημείωμα. Ειδικότερα, προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση, κατά τη χρήση 2012, είχε λάβει έξι (6) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 40.000,00 ευρώ, από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας τις κατασκευαστικές εργασίες – δομικά υλικά κ.α.. Η Γενική Περιφερειακή Αστυνομική Διεύθυνση Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Δ/ση Αστυνομίας Δράμας, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών το με αριθ. /21.10.2016 έγγραφο το οποίο ανέφερε τα εξής: «Σε συνέχεια ανωτέρω (Α) σχετικής, στα πλαίσια προανάκρισης που συνεχίζεται από την Υπηρεσία μας για παράβαση του άρθρου 187 του Π.Κ. «Εγκληματική Οργάνωση», ότι το άτομο που αναφέρεται με στοιχεία γεννηθείς 1951 στα Χανιά με Α.Φ.Μ. που φορολογικά ανήκει στην υπηρεσία σας, σύμφωνα με ληξιαρχική πράξη θανάτου που έχει περιέλθει στην υπηρεσία μας έχει αποβιώσει την 09-09-2010. (Αριθμός ληξιαρχικής πράξης θανάτου /2010 Ληξιαρχείο Δ.Ε. Ν. Χανίων)». Ο έλεγχος μετέβη στη διεύθυνση κατοικίας των ομορρύθμων μελών της εταιρείας, δεδομένου ότι είχε προβεί σε διακοπή εργασιών στις 25.06.2015, προκειμένου να επιδώσει στα ομόρρυθμα μέλη τις αριθ. /20.06.2019 και /20.06.2019 γνωστοποιήσεις περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 με συνημμένη την εντολή ελέγχου καθώς και τις αριθ. πρωτ. /20.06.2019 και /20.06.2019 προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Στην ως άνω δηλωθείσα στο τμήμα μητρώου διεύθυνση των ομορρύθμων μελών θυροκολλήθηκαν τα ανωτέρω καθώς ο έλεγχος δεν βρήκε τα ομόρρυθμα μέλη της, ενώ αντίγραφα των ανωτέρω εστάλησαν και ταχυδρομικώς στην ίδια διεύθυνση. Ωστόσο μέχρι την σύνταξη της ως άνω έκθεσης ελέγχου δεν ανταποκρίθηκαν στις ανωτέρω προσκλήσεις. Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης ανακριβή αφού δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο και

προσδιόρισε τα αποτελέσματα της επιχείρησης εξωλογιστικά με την προσθήκη του ποσού που προέκυψε από την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Με βάση το πόρισμα του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθ. καταχώρησης /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθώς και ο με αριθ. καταχώρησης /2019 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012 – 31.12.2012, τα εν λόγω έγγραφα κοινοποιήθηκαν ταχυδρομικώς με συστημένες επιστολές στην δ/ση κατοικίας των ομορρύθμων μελών, λόγω της από 25.06.2015 διακοπής εργασιών της ελεγχόμενης. Σε απάντηση αυτού ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης εταιρείας υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ. /23.10.2019 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις του, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την απαλλαγή της από τον πρόστιμο που της επιβλήθηκε, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή καθώς κρίθηκαν αντισυνταγματικές οι διαδοχικές με νόμο παρατάσεις του χρόνου παραγραφής (ΣτΕ 1738/2017).
- Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί καθώς δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα δεν έτυχαν της προσήκουσας ακρόασης αφού η Φορολογική Αρχή δεν της κοινοποίησε, ως όφειλε, σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ώστε να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί και ως ουσία αβάσιμη καθώς η συναλλαγή ήταν πραγματική, οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν και εξοφλήθηκαν με μετρητά ενώ ο αναλογούν Φ.Π.Α. των τιμολογίων πληρώθηκε με μεταχρονολογημένη τραπεζική επιταγή της, η οποία φαίνεται ότι εισπράχθηκε κανονικά. Δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι επρόκειτο για εγκληματική οργάνωση, άλλωστε αυτό προέκυψε από το Τμήμα Ασφαλείας Δράμας πέντε χρόνια μετά την έναρξη εργασιών της εκδότριας επιχείρησης και τέσσερα χρόνια μετά τις επίδικες συναλλαγές, η ίδια ετύγχανε καλόπιστος λήπτης. Ο έλεγχος αόριστα αναφέρεται σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, ενώ αυτό δεν είναι αρκετό να στοιχειοθετήσει την δική της ευθύνη. Η πληρωμή της καθαρής αξίας των επίδικων τιμολογίων έγινε με μετρητά καθώς και η ίδια πληρωνόταν με μετρητά από τον κύριο του έργου, ενώ για την πληρωμή του Φ.Π.Α. εξέδωσε την αριθ. /13.07.2012 επιταγή όψεως της, επιφυλάχθηκε δε να προσκομίσει σχετική βεβαίωση της Τράπεζας με τα αναλυτικά στοιχεία της εμφάνισης και πληρωμής καθώς έχει υποβάλλει σχετική αίτηση στην εν λόγω Τράπεζα, όπου μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης πέραν της πενταετίας

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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, στις παρ. 1 & 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζονται τα εξής:

«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. ...

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

α)....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζονται τα εξής:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε

γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που είχε 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 που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή 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 την αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). 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 Οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω κι αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου, καθ' όσον για 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 μπορούν να διακιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και ανακαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81).».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν

είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή, η Γενική Περιφερειακή Αστυνομική Διεύθυνση Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Δ/ση Αστυνομίας Δράμας, Τμήμα Ασφαλείας Δράμας, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών το με αριθ. /21.10.2016 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο ενημέρωνε την εν λόγω υπηρεσία για τα εξής: «Σε συνέχεια της ανωτέρω (Α) σχετικής, στα πλαίσια προανάκρισης που συνεχίζεται από την υπηρεσία μας για παράβαση του άρθρου 187 του Π.Κ. «Εγκληματική οργάνωση», ότι το άτομο που αναφέρεται με στοιχεία γεννηθείς -1951 στα Χανιά με Α.Φ.Μ. που φορολογικά ανήκει στην υπηρεσία σας, σύμφωνα με ληξιαρχική πράξη θανάτου που έχει περιέλθει στην υπηρεσία μας είχε αποβιώσει την 9.09.2010 (Αριθμός ληξιαρχικής πράξης θανάτου /2010 Ληξιαρχείο Ν. Χανίων.» .Σημειώνεται δε ότι η δήλωση εργασιών της εν λόγω επιχείρησης έγινε με ημερομηνία 9.08.2011, ήτοι μετά το θάνατό του, από υποκρυπτόμενο ή υποκρυπτόμενους με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην παραπάνω επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση, η οποία κατά τη χρήση 2012 έχει λάβει έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας σαράντα χιλιάδων ευρώ (40.000 €), πλέον Φ.Π.Α., τα οποία με βάσει τα παραπάνω κρίνονται εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, εν προκειμένω εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το με αριθ. /12.06.2019 υπηρεσιακό σημείωμα, με το οποίο διατυπώνεται η κρίση του ελέγχου περί της παράβασης της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τρόπο αρκούντος τεκμηριωμένο και ασφαλή, μετά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, γεγονός το οποίο δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., παρά μόνο μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, κατόπιν του ως άνω υπηρεσιακού σημειώματος της εν λόγω υπηρεσίας, εκδόθηκε η με αριθ. /19.06.2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012 – 31.12.2012.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσαν τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας βάσει του υπ' αριθ.

/12.06.2019 υπηρεσιακού σημειώματος της εν λόγω Υπηρεσίας, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και προστίμων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84§4 και 68§2 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9§5 του ν.2523/1994, εφόσον τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων και νομίμως και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος μετέβη στις 20.06.2019 στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας των ομορρύθμων μελών της ελεγχόμενης εταιρείας, δεδομένου ότι η εταιρεία είχε προβεί σε διακοπή των εργασιών της 25.06.2015, προκειμένου να επιδώσει σε αυτούς τις με αριθ. πρωτ. /20.06.2019 και /20.06.2019 γνωστοποιήσεις περί έκδοσης εντολής ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, αντίστοιχα σε κάθε ομόρρυθμο μέλος, καθώς και τις με αριθ. πρωτ. /20.06.2019 και /20.06.2019 προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Λόγω απουσίας των ομορρύθμων μελών από την κατοικία τους θυροκόλλησε παρουσία του μάρτυρος τις προαναφερόμενες γνωστοποιήσεις και προσκλήσεις, ενώ αντίγραφα αυτών εστάλησαν και ταχυδρομικώς στους ίδιους.

Επειδή, τα ομόρρυθμα μέλη της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας δεν ανταποκρίθηκαν στις ως άνω προσκλήσεις για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, με αποτέλεσμα αυτά να κριθούν ανακριβή.

Επειδή στη συνέχεια ο έλεγχος με βάση το πόρισμά του, συνέταξε το με αριθ. καταχώρησης /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθώς και τον αριθ. καταχώρησης /2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012 – 31.12.2012.

Επειδή, το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συν/νη την Προσωρινή Πράξη, κοινοποιήθηκε ταχυδρομικώς στην διεύθυνση κατοικίας των ομορρύθμων μελών της λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση Ο.Ε. με τις υπ' αριθ. RE GR και RE GR συστημένες επιστολές (αριθ. κατάστασης /30.09.2019), προκειμένου να υποβάλλουν εγγράφως τις απόψεις τους ως προς τις διαπιστώσεις ελέγχου.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης εταιρείας υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ. /23.10.2019 Υπόμνημα με τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί στέρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί καλόπιστου λήπτη

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/97: «4. 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, ορίζονταν ότι: «1. 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 αυτό, κατά περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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 το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού

στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...

8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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, όπως προκύπτει από την από 10.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2012, ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών – Προμηθευτών έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00 ευρώ.

Επειδή, σε ότι αφορά τα υπό κρίση τιμολόγια που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έλαβε από τον εμφανιζόμενο, ο οποίος παρουσιάστηκε ως, όπως αναφέρεται στην προσφυγή, η προσφεύγουσα αν και κλήθηκε εγγράφως, και υπέβαλλε υπόμνημα όταν ενημερώθηκε με το Σημείωμα Διαπιστώσεων, ουδέποτε έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ούτε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, ούτε και τα συγκεκριμένα τιμολόγια.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να στοιχειοθετείται η βασιμότητα των ισχυρισμών της και να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά, φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 10.12.2019 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με Α.Φ.Μ., που έδρευε στην, και την επικύρωση της με αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών (α/α /2019)

Σύνολο προστίμου 16.000,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.