



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

06/05/2014

Αριθμός απόφασης:

1063

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 21/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας " " ΑΦΜ, με έδρα τον κατά της αρ./16-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./16-12-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18/11/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 24/04/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 21/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας " " ΑΦΜ, 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. /16-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ΚΒΣ συνολικού ποσού 224.990,00. € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11,12 και 18 §2,3,9 του Π.Δ. του ΚΒΣ .

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς βάσει της από 14/11/2013 έκθεσης ελέγχου- επεξεργασίας ΚΒΣ των υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) – Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, και και τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα εταιρεία " " ζήτησε και έλαβε είκοσι τρία (23) ΕΙΚΟΝΙΚΑ & ΠΛΑΣΤΑ φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής για συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία του Α.Φ.Μ συνολικής καθαρής αξίας 112.495,00 € πλέον ΦΠΑ 21.374,05€.

Το επιβληθέν πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β ν. 2523/97 είναι ισόποσο με το διπλάσιο της καθαρής αξίας του ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων ,ήτοι 224.990,00 € (112.495,00 χ 2).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Έγινε εφαρμογή καταργηθέντων διατάξεων του ΚΒΣ .

2. Το άρθρο **5** του ν. **2523/1997** αντίκειται στο άρθρο **20 § 1** του Συντάγματος και αφετέρου στην κατοχυρωμένη από το σύνταγμα στο άρθρο **25 § 1** και στο Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας.

3. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και της έκδοσης πλαστών στοιχείων

4. Περί της καλής του πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ /18-03-2014 , έγγραφο με το οποίο επικαλείται τους κάτωθι πρόσθετους λόγους στο Αίτημα Επανεξέτασης Καταλογιστικών Πράξεων με την κρινόμενη προσφυγή.

α) Μη νόμιμη κοινοποίηση της επίμαχης Απόφασης στο γραφείο του λογιστή και όχι στην έδρα και στον εκπρόσωπο αυτής με αποτέλεσμα να μην έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής κατ' αυτής και η κατατεθειμένη στις 22/01/2014 ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να θεωρηθεί ως εμπρόθεσμη.

β) Επιδιώκει την ακύρωση της με αρ. /..... προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, ισχυριζόμενη, μεταξύ άλλων, ότι αφού δεν έγινε σύνομη επίδοση της Απόφασης Επιβολής Προστίμου , ισοδυναμεί με παντελή έλλειψη

κοινοποίησης της ένδικης πράξης και συνάγεται ότι το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει την προσβαλλόμενη απόφαση έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή διότι η εταιρεία έλαβε γνώση της καταλογιστικής πράξης μετά την 31/12/2013 και από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει νόμιμη κοινοποίησή της .

γ) Μη νόμιμη η πράξη αφού ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ επέβαλλε πρόστιμο για έκδοση εικονικών τιμολογίων και όχι για λήψη που αναφέρει η έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 Β του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1209/2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός **ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών** που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Στην υπό κρίση υπόθεση η υπ' αριθ./16-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς κοινοποιήθηκε σύμφωνα με την από 19/12/2013 έκθεση επίδοσης του υπογράφων εφοριακού υπαλλήλου δυνάμει της υπ αρ/19-12-2013 έγγραφης παραγγελίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς, στην επαγγελματική έδρα του λογιστή της επιχείρησης στο δήμο

Επειδή , για την επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, οι οποίες ήδη αντικατεστάθηκαν κατ' αρχήν, από τις αντίστοιχες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) .

Επειδή με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (Ν. 2717/1999) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: "Άρθρο 44. 1. Για κάθε πράξη της διαδικασίας, που διενεργεί δικαστής, δικαστικός υπάλληλος ή άλλο αρμόδιο όργανο, μόνος ή κατά σύμπραξη, συντάσσεται έκθεση, εφόσον ο Κώδικας δεν ορίζει διαφορετικά. 2. Η έκθεση συντάσσεται αμέσως μετά τη διενέργεια της πράξης. Κατά τη σύνταξή της πρέπει να παρευρίσκονται όλοι όσοι συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργεια της πράξης. 3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση. 4. 5. Η έκθεση, αφού αναγνωστεί, υπογράφεται από αυτόν που τη συνέταξε, καθώς και από τα πρόσωπα που διενέργησαν τη διαδικαστική πράξη ή που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της. Η τυχόν άρνηση ή αδυναμία υπογραφής μνημονεύεται ρητώς. Άρθρο 41 Άρθρο 50. (Επιδόσεις) Προς ιδιώτες. 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους στους δικαστικούς πληρεξούσιους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή. Άρθρο 51. (Επιδόσεις) Στην κατοικία. 1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα

παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. 2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. 3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους. Άρθρο 52. Στο χώρο εργασίας. 1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. Αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται. 2. Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 51 εφαρμόζεται και στις επιδόσεις του άρθρου αυτού. Άρθρο 53 Άρθρο 56. Έκθεση. 1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση. Άρθρο 57

Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, αλλά α) αν τα πρόσωπα αυτά απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους και β) αν τα πρόσωπα αυτά απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο, ή, αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται. Περαιτέρω, προκειμένου να χωρήσει εγκύρως η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου, αντί εις τον προς όν η επίδοση προσωπικώς (διάδικο ή νόμιμο αντιπρόσωπο ή εκπρόσωπο ή δικαστικό πληρεξούσιο ή αντίκλητο αυτού), στα πρόσωπα που αναφέρονται στα άρθρα 51 και 52 του Κ.Διοικ.Δ. (δηλαδή κατά τας ανωτέρω διακρίσεις είτε εις σύζυγο ή σύνοικο κ.λ.π., είτε εις συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π.), προϋπόθεση είναι να μην ευρεθή από το όργανο επιδόσεως, ήτοι να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και ώρα της επιδόσεως από την οικία ή κατάστημα κατά περίπτωση, το προς όν η επίδοση πρόσωπο (δηλαδή ο ίδιος ο διάδικος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού), **και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως αυτή η μη εύρεσις ή απουσία, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαβόντος το έγγραφο**, ως συζύγου ή

συνοίκου κ.λ.π. ή ως συνεταίρου, συνεργάτου, υπαλλήλου κ.λ.π. του προς όν η επίδοση προσώπου.

Επειδή ειδικότερα, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, προκειμένου περί επιδόσεως εις νομικό πρόσωπο, η επίδοση πρέπει να γίνεται **στον κατά τον νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπο αυτού (χάριν συντομίας "νόμιμο εκπρόσωπο") και μόνον** επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επιδόσεως, ήτοι επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και ώρα της επιδόσεως από το κατάστημα του νομικού προσώπου, ή από το τυχόν έτερο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοσης γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου - απουσίας ή μη ευρέσεως βεβαιουμένης ρητώς στην οικεία έκθεση επιδόσεως (βλ. ΣτΕ 544/1996, Διοικ. Δίκη 1996 σ. 768, 621, 537/1996, ΔΦΝ 1997 σ. 798, 2745/1987, ΔΦΝ 1988 σ. 3290 - 3291/1985 ΔΦΝ 1986 σ. 653, 4788/1996 ΔΦΝ 1997 σ. 158) - δύναται να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου κατά το ως άνω άρθρο 52 του Κ.Διοικ.Δ. εις συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου, ή εις συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν ετέρου καταστήματος όπου ο νόμιμος εκπρόσωπος εργάζεται, ή εις σύζυγο, σύνοικο κ.λ.π. κατά το ως άνω άρθρο 51 του Κ.Διοικ.Δ. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εν όψει των ως άνω πραγματικών δεδομένων, γίνεται δεκτό ότι, αφού η επίδοση της προσβαλλόμενης απόφασης επιβολής προστίμου έγινε με παράδοση αυτής στην επαγγελματική έδρα του λογιστή της επιχείρησης, δηλαδή σε συνεργάτη της, έπρεπε κατά τις διατάξεις που ως άνω αναφέραμε ο εντεταλμένος υπάλληλος που προέβη στην επίδοση να έχει αναζητήσει και να μην έχει ανεύρει το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, βεβαιώνοντας στο αποδεικτικό επιδόσεως, ότι αφού δεν βρήκε τον νόμιμο εκπρόσωπο, ή ότι αυτός απουσίαζε κατά τον χρόνο της επίδοσης, και ότι κατόπιν τούτου, προέβη στην παράδοση της ως άνω πράξης στον λογιστή, ή ενδεχομένως σε υπάλληλο, της εταιρείας αυτής.

Εν προκειμένω όμως, ο ως άνω εντεταλμένος υπάλληλος, βεβαιώνει επί της έκθεσης επίδοσης ότι πήγε για να επιδώσει την υπ' αριθ./16-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου στον νόμιμο εκπρόσωπο (λογιστή) της επιχείρησης. Από το μητρώο της υπηρεσίας μας όμως, αποδεικνύεται ότι ο λογιστής δεν είχε οριστεί εκπρόσωπος της επιχείρησης και έπρεπε να αναζητηθεί ο νόμιμος εκπρόσωπος για να γίνει νόμιμα η επίδοση της επίμαχης απόφασης επιβολής προστίμου.

Επομένως, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, αφού δεν βεβαιώνεται στο ανωτέρω αποδεικτικό επιδόσεως ότι προηγουμένως αναζητήθηκε κατά την ημέρα και ώρα της επιδόσεως, αλλά δεν ευρέθη, ο νόμιμος εκπρόσωπος, ή ότι αυτός απουσίαζε, και αφού εκ' παραδρομής στο εν λόγω αποδεικτικό βεβαιώνεται ότι ο ως άνω λογιστής που παρέλαβε ήταν νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, ούτε ότι αυτός είχε εξουσιοδότηση από τον νόμιμο εκπρόσωπο προς παραλαβή εγγράφων, ή του συγκεκριμένου εγγράφου, δεν έγινε νομίμως η επίδοση της προσβαλλόμενης απόφασης και ως εκ τούτου **γίνεται δεκτή ως ασκηθείσα εμπρόθεσμα την 22/01/2014** η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή διότι η πλημμέλεια της κοινοποίησης δεν επιδρά στο κύρος της πράξης παρά μόνο οδηγεί σε κρίση περί του εμπροθέσμου της άσκησης της προσφυγής.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην από 21/01/2014 και με αρ. πρωτ./22-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλλε στη Δ.ΟΥ Λιβαδιάς και στη σελ. 2 αυτής αναφέρει "...Την 23-12-2013 ημέρα Δευτέρα υπάλληλος της Δ.Ο.Υ μας επέδωσε την επίδικη πράξη και την έκθεση ελέγχου που συντάξαν οι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. Αττικής....." καθίσταται **σαφές ότι έχει λάβει γνώση της επίδικης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου πριν της 31/12/2013** και συγκεκριμένα την **23/12/2013** σύμφωνα με τον ως άνω ισχυρισμό της ίδιας της προσφεύγουσας.

Επίσης, επειδή Σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ,η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος 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 πενταετίας.

Εξαιρετικά φύλλο ελέγχου μπορεί να κοινοποιηθεί και μετά την πάροδο της πενταετίας εφ' όσον α) το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού ή β) κοινοποιήθηκε σε πρόσωπο που δεν έχει φορολογική υποχρέωση συνολικά ή μερικά, γ) αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση Διοικ/κού Δικαστηρίου και κοινοποιηθεί στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ το τελευταίο έτος της παραγραφής. Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σ' ένα έτος από τη κοινοποίηση σ' αυτόν της απόφασης.

Μετά πάροδο δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και να ενεργήσει αρχική ή συμπληρωματική εγγραφή εφ' όσον η μη ενάσκηση του δικαιώματός του οφείλεται έστω και κατά ένα μέρος στην από πρόσθετη πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

Η δεκαετής παραγραφή ισχύει και σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, σύμφωνα με την οποία φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου ή η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν, αποδεικνύονται ανακριβή.

Κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και αν ακόμα κατέστη οριστική, κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση του αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη, όπως εκ προκειμένω. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ο φορολογούμενος.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η χρήση 2005 (οικ. 2006) είχε περαιωθεί με τις διατάξεις του Ν 3697/2008 στις **24/12/2008**. Η φορολογική αρχή δεν γνώριζε την ύπαρξη των υπό κρίση εικονικών τιμολογίων αλλά έλαβε γνώση αυτών μετά από με αριθμό πρωτοκόλλου/**30-11-2011** πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης , και τις διαπιστώσεις μετά από έλεγχο και επεξεργασία

που έγινε της πλαστότητας και της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων του εκδότη
..... του Α.Φ.Μ, ως προς το σύνολο της συναλλαγής .

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει την προσβαλλόμενη απόφαση έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή επειδή η εταιρεία έλαβε γνώση της καταλογιστικής πράξης μετά την 31/12/2013 είναι αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος, διότι **δεν τίθεται θέμα παραγραφής αφενός μεν διότι η προσφεύγουσα έχει λάβει γνώση της επίδικης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου πριν της 31/12/2013** και συγκεκριμένα την **23/12/2013** σύμφωνα με τον ισχυρισμό της ίδιας στην με αρ. πρωτ./22-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ Λιβαδιάς, αφετέρου λόγω συμπληρωματικών στοιχείων όπως πιο πάνω αναφέραμε και δεδομένου ότι η πλημμέλεια της κοινοποίησης δεν επιδρά στο κύρος της πράξης παρά μόνο οδηγεί σε κρίση περί του εμπροθέσμου της άσκησης της προσφυγής.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, η φορολογική αρχή για τη διαπίστωση και την επιβολή των κυρώσεων εφάρμοσε τις τότε ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. και όχι τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. οι οποίες έχουν εφαρμογή από 01/01/2013. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις ανάγονται σε εφαρμογή καταργημένων διατάξεων του Κ.Β.Σ είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο

πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται αρκεί, καταρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣΤΕ 116/2013, 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). Σύμφωνα με την νομολογία (βλ. ΣΤΕ 116/2013, κ.α.) συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη προκύπτει όταν ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων τιμολογίων έκανε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρησε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως χρησιμοποιώντας ψευδή διεύθυνση κατοικίας, όταν κατά τη μετάβαση των ελεγκτών στο μισθωμένο ακίνητο, που φαίνεται ως έδρα του, δεν ανευρέθησαν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από πληροφορίες από τις παρακείμενες επιχειρήσεις ότι δεν λειτούργησε καθόλου στην δηλωθείσα έδρα, όταν δεν έχει προβεί σε αγορές των εμπορευμάτων που φαίνεται ότι πούλησε κλπ..

Εν προκειμένω στην υπό κρίση υπόθεση μετά από έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τους ελεγκτές των υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής – Υποδιεύθυνση Α' - Τμήμα Δράσης, και, και την κατάσχεση με την με αρ./2013 έκθεση κατάσχεσης, στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης ", – ΑΦΜ, διαπιστώθηκε μετά από την επεξεργασία των κατασχεμένων αυτών στοιχείων, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της τη χρήση 2005 **είκοσι τρία** (23) φορολογικά στοιχεία **ΕΙΚΟΝΙΚΑ & ΠΛΑΣΤΑ** ως προς το σύνολο της συναλλαγής για συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν συνολικής καθαρής αξίας 112.495,00 € πλέον ΦΠΑ 21.374,05€. εκδόσεως της επιχείρησης ", – ΑΦΜ, ". Όλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης είναι εικονικά και πλαστά στο σύνολό τους.

Επειδή μετά την με αρ./2013 κλήση προς ακρόαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/99, κλήθηκε η προσφεύγουσα, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Παρόλα αυτά δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές π.χ. αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών επιταγές, μεταφορικά, συμφωνητικά. Επίσης, η προσφεύγουσα **δεν έδωσε καμία πληροφορία αναφορικά με το πρόσωπο με το οποίο ήρθαν σε επαφή και εξόφλησαν τις οφειλές των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών** Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν γνώριζε για την εικονικότητα και πλαστότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και τελούσε σε καλή πίστη ως προς την συναλλαγή αυτή, τυγχάνουν απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι και ούτε αποδεικνύονται.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 εδάφ. α΄ του Ν. 2523/97 δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή οι αναφορές στην φορολογική εικόνα όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια του προσφεύγοντος, δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων και την από 14/11/2013 έκθεσης ελέγχου- επεξεργασίας ΚΒΣ των υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) – Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής,και, η φορολογική αρχή διασταύρωσε, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο την ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί, καθόσον οι καταλογισθείσα παράβαση είναι πλήρως τεκμηριωμένη.

Επειδή ορθά επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο για λήψη εικονικών ως προς το σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από τον λήπτη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθ/16-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005.

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

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/97 συνολικού ποσού **224.990,00 €** (112.495,00 x 2).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).