



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 18/03/2016

Αριθμός απόφασης: 1092

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία
....., Α.Φ.Μ.:, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, εν προκειμένω από τον

....., με την ιδιότητα του μόνου εταίρου και εκκαθαριστή αυτής, κατοίκου ,
..... , κατά των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, ΦΠΑ ποσού 736.493,24 €, πλέον 883.791,89 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ΦΠΑ ποσού 1.909.592,35 €, πλέον 2.291.510,82 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

γ) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/97 ποσού 571.115,28 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

δ) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/97 ποσού 388.607,70 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

ε) της με αριθμό πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, πρόστιμο ποσού 190.371,76 €.

στ) της με αριθμό πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, πρόστιμο ποσού 129.535,90 € και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες πράξεις: **α)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, **β)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, **γ)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (ΦΠΑ) άρθρου 6 του ν.2523/97 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2010, **δ)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (ΦΠΑ) άρθρου 6 του ν.2523/97 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2011, **ε)** τη με

αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, **στ)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και των απόοικείων εκθέσεων ελέγχου αντιστοίχως.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 18/03/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία
....., Α.Φ.Μ.:, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, εν προκειμένω από τον
....., με την ιδιότητα του μόνου εταίρου και εκκαθαριστή αυτής, 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 :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

α)Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, ΦΠΑ ποσού 736.493,24 €, πλέον 883.791,89 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε: **αα)** από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ως άνω διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και **αβ)** από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων κατόπιν των με αριθμό πρωτ. και προσκλήσεων.

β)Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, ΦΠΑ ποσού 1.909.592,35 €, πλέον 2.291.510,82 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε: **βα)** από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ως άνω διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και **ββ)** από τη μη αναγνώριση των

δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος φόρου αυτών, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων κατόπιν των με αριθμό πρωτ. και προσκλήσεων.

γ) Με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/97 ποσού 571.115,28 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στη χρήση 2010 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 190.371,76 ευρώ με βάση ληφθέντα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία.

δ) Με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/97 ποσού 388.607,70 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στη χρήση 2010 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 129.535,90 ευρώ με βάση ληφθέντα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία.

ε) Με τη με αριθμό πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:, πρόστιμο ποσού 190.371,76 €.

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής ειδικής κύρωσης εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. καθόσον η προσφεύγουσα υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας ποσού 190.371,76 € των εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογεί σε αυτά στην ως άνω χρήση, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

στ) Με τη με αριθμό πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:, πρόστιμο ποσού 129.535,90 €.

Η ανωτέρω απόφαση επιβολής ειδικής κύρωσης εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. καθόσον η προσφεύγουσα υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας ποσού 129.535,90 € των εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογεί σε αυτά στην ως άνω χρήση, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

Σύντομο Ιστορικό

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία
Α.Φ.Μ.:, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 βάσει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συνέπεια του με αριθμό πρωτ. εγγράφου του ΣΔΟΕ Αττικής.

Συγκεκριμένα την με το προαναφερόμενο έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με την οποία, κατόπιν επεξεργασίας κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η εν λόγω εταιρεία είναι λήπττης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 τα ως κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

1) τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 έλαβε εξήντα πέντε (65) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 827.703,33 € και συγκεκριμένα δέκα επτά (17) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 198.535,00 €, είκοσι (20) Δ.Α-Τ. συνολικής καθαρής αξίας 261.776,33 €, είκοσι πέντε (25) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 365.389,00 €, εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 € και τριών (3) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 2.003,00 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου κάτω των 1.200,00 €, εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία— ΑΦΜ

2) τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 έλαβε σαράντα εννέα (49) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 563.199,60 ευρώ ως εξής:

α) δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 242.891,00 € εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία
.....— ΑΦΜ και συγκεκριμένα τριών (3) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 45.000,00 € και επτά (7) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 197.891,00 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 € και

β) τριάντα εννέα (39) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 320.308,60 € εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία

..... – ΑΦΜ και συγκεκριμένα επτά (7) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 87.750,00 €, δέκα τέσσερα (14) Δ.Α-Τ. συνολικής καθαρής αξίας 68.436,84 € και δέκα οκτώ (18) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 164.121,76 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 €.

Συντάχθηκε δε η από ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. (με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής και εκδόθηκαν οι με αριθμό και πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ..

Επίσης εκδόθηκε η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του άρθρου 54 §2 περ. ε' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περ. ε' του ίδιου νόμου, λόγω μη συνεργασίας (μη επίδειξη των τηρουμένων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων) κατόπιν των με αριθμό πρωτ., και προσκλήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση αυτών στον διενεργηθέντα έλεγχο (19/05/2015), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 3 § 1 του ν. 4337/2015.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη α) τη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και β) τη μη προσκόμιση στον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της κατόπιν των με αριθμό πρωτ., και προσκλήσεων, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 και 2011 ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Ως προς τη φορολογία εισοδήματος συντάχθηκε η από ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ως προς το ΦΠΑ συντάχθηκε η από ιδιαίτερη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει δε του πορίσματος αυτής (έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ) εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, ως προς τα πρόστιμα Φ.Π.Α. συντάχθηκε η από ιδιαίτερη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν. 2523/97 βάσει δε του πορίσματος αυτής εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν. 2523/97 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 και ως προς την επιβολή ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 συντάχθηκε η από ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. βάσει δε του πορίσματος αυτής εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011.

Η προσφεύγουσα (τελούσα υπό εκκαθάριση) εταιρεία με την επωνυμία
....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, εν προκειμένω από τον
....., με την ιδιότητα του μόνου εταίρου και εκκαθαριστή αυτής, με την υπό κρίση ενδικοφανή
προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς κατά τη νομιμότητά τους και ως εκ τούτου ακυρωτέες, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης αυτών, του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ 2 του Συντάγματος, διότι δεν εκλήθη προηγουμένως ούτε κατά τα άρθρα 28, 62 του ν.4174/2013 ,ούτε κατά το άρθρο 6 του ν.2690/1999. Διότι η Κλήση σε ακρόασή του άρθρου 6 του ν.2690/1999 φέρεται ως επιδοθείσα στον (πρώην εκπρόσωπο της εταιρείας).Το δε με αριθμόεπιδοθέν Σημείωμα διαπιστώσεων βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013 αφορά τις Πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α..
2. Δεν επιδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου όπως υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ 5 του Π.Δ. 16/1989 «Κανονισμός Λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών» και η μη επίδοση αυτής καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις πλημμελείς και ακυρωτέες.
3. Αβασίμως και απαραδέκτως εκδόθηκαν σε βάρος της όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις καθόσον όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται αυτές, ο έλεγχος στηρίζεται στο με αριθμό πρωτ.έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.
4. Η μη κοινοποίηση με την οικεία έκθεση ελέγχου των αναφερομένων σε αυτή εγγράφων (και μάλιστα ορισμένων εξ αυτών ως επισυναπτόμενα έγγραφα και στοιχεία) καθιστά ανέφικτο τον έλεγχο και την αντίκρουση αυτών (των εγγράφων), για τα καταλογιζόμενα σε βάρος της ποσά και τις προσβαλλόμενες πράξεις πλημμελείς και ακυρωτέες.
5. Η έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης καθόσον δεν αναφέρει πότε, πως και πού συγκεκριμένα έγινε ο έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της και πως συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν τα καταλογιζόμενα ποσά.
6. Αβασίμως και εσφαλμένως με τις με αριθμό & προσβαλλόμενες Πράξεις επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο άρθρου 6 του ν. 2523/97, ενώ έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2δ του ν.4174/2013 κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7 παρ.8 του ν .4337/2015, ήτο ισόποσο με το 50% του εκπεσθέντος ή μη αποδοθέντος Φ.Π.Α. καθόσον κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (εκδόθηκαν την 08/10/2015 και κοινοποιήθηκαν την 22/10/2015) ίσχυαν πλέον οι διατάξεις του ν. 4337/2015.
7. Όσον αφορά τα καταλογιζόμενα σε βάρος της, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στις ένδικες φορολογικές περιόδους, εκδόσεως των επιχειρήσεων,

Α.Φ.Μ.: και – Α.Φ.Μ.:, επισημαίνεται ότι ο νυν εκπρόσωπος και εκκαθαριστής εισηγήθηκε ως εταίρος στην εταιρεία στις 10/04/2013 και επομένως ουδεμία σχέση έχει ή είχε με τις ένδικες χρήσεις 2010 και 2011. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει το βάρος της απόδειξης των όσων καταλογίζει σχετικά με τη λήψη από την εταιρεία των αναφερομένων στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων όταν μόνος εταίρος και διαχειριστής ήταν
.....

8. Αβασίμως και απαραδέκτως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει καμία αγορά και καμία δαπάνη της επιχείρησης ούτε τις ζημίες αυτής για τις ένδικες διαχειριστικές περιόδους και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, κρίνοντας τα βιβλία ανακριβή με την αβάσιμη αιτιολογία της μη προσκόμισης των βιβλίων κατά τον παρόντα έλεγχο, παρότι από την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, προκύπτει ότι στις 31/05/2011, πραγματοποιήθηκε κατάσχεση πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιχειρήσεων
..... – Α.Φ.Μ.: και – Α.Φ.Μ.: και παρελήφθησαν από τον έλεγχο εκτυπώσεις αναλυτικού καθολικού προμηθευτών των ως άνω επιχειρήσεων. Εξάλλου στην ίδια έκθεση γίνεται αναφορά σε αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού, του βιβλίου Απογραφών καθώς και σε ισολογισμούς της εταιρείας επομένως είχε στη διάθεση του όλα τα στοιχεία για να προβεί στον έλεγχο.
9. Οι προσβαλλόμενες πράξεις με αριθμό και και η σχετική έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται είναι αόριστες καθόσον προβαίνουν σε προσδιορισμό αποτελεσμάτων, ακαθαρίστων εσόδων, φορολογητέων εκροών και εισροών προστίμων χωρίς να αναφέρουν βάσει ποίων ακριβώς δεδομένων υπολογίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, οι φορολογητέες εκροές, εισροές αυτής και ο καταλογισμός Φ.Π.Α..
10. Για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων απαιτείται η σύνταξη ιδιαίτερης Έκθεσης ελέγχου και δεν αρκεί ο έλεγχος που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος. Εν προκειμένω οι φορολογητέες εκροές ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο όπως διαμορφώθηκαν στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των κατά παγία νομολογία ισχυόντων.
11. Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 του ν. 1642/1986 δεν επιβάλλεται πρόστιμο εφόσον έχει επιβληθεί άλλο πρόστιμο για την ίδια αιτία. Εν προκειμένω για τις παραβάσεις που αφορούν στη λήψη των επίδικων εικονικών στοιχείων επιβλήθηκαν πρόστιμα με τις με αριθμό και Αποφάσεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 2010, 2011 αντιστοίχως και με τις με αριθμό,, και προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν έτερα πρόστιμα και ποσά κυρώσεων.
12. Οι με αριθμό,, και προσβαλλόμενες πράξεις είναι παρακολουθηματικές των συμπροσβαλλομένων με αριθμό και Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η νομιμότητα αυτών εξαρτάται από την

νομιμότητα των άνω κυρίων προσβαλλομένων πράξεων.

13. Αβασίμως και απαράδεκτως εκδόθηκαν οι με αριθμό καιπροσβαλλόμενες πράξεις Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990, καθόσον προϋπόθεση του εν λόγω καταλογισμού είναι να μην έχει καταβληθεί από τον εκδότη των εν λόγω εικονικών στοιχείων ο αναλογών Φ.Π.Α. .
14. Σε κάθε περίπτωση για τις με αριθμό, πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και, πράξεις Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 χωρίς την αποδοχή των σχετικών καταλογισμών, όλως επικουρικής τα επιβληθέντα σε βάρος της πρόστιμα πρέπει να περιοριστούν.

Προβαλλόμενοι λόγοι

1^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: *Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς κατά τη νομιμότητά τους και ως εκ τούτου ακυρωτέες, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης αυτών, του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ 2 του Συντάγματος, διότι δεν εκλήθη προηγουμένως ούτε κατά τα άρθρα 28, 62 του ν.4174/2013, ούτε κατά το άρθρο 6 του ν.2690/1999. Διότι η Κλήση σε ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999 φέρεται ως επιδοθείσα στον (πρώην εκπρόσωπο της εταιρείας). Το δε με αριθμόεπιδοθέν Σημείωμα διαπιστώσεων βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013 αφορά τις Πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α..*

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72, με το άρθρο 8 του ν.4337/2015), ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ [εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)] του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., την εκδόθηκε το με αριθμό σημείωμα

διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε ως εξής:
« α) στον εκκαθαριστή και μοναδικό εταίρο από 10/04/2013, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
..... η οποία το κοινοποίησε την 8/7/2015 στην διεύθυνση που έχει δηλωθεί ότι διαμένει και
το παρέλαβε η μητέρα του. Τα αποδεικτικά κοινοποίησης ελήφθησαν από την υπηρεσία μας με
αριθμό πρωτοκόλλου Η πληρεξούσιος του, συνέταξε
εξουσιοδότηση προς τον η οποία θεωρήθηκε το γνήσιο της υπογραφής στο
ΚΕΠ Δήμου την και αυθημερόν προσήλθε στην υπηρεσία μας και παρέλαβε
τις ίδιες πράξεις σε αντίγραφα.

β) στον διαχειριστή και μοναδικό εταίρο από το χρονικό διάστημα
16/12/2009 έως 10/04/2013, δια θυροκόλλησης μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. όπου
είναι η δηλούμενη κατοικία του (οδός). Στη Δ.Ο.Υ.
στάλθηκε το με αριθμό πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο. Η Δ.Ο.Υ. μας
απέστειλε τις εκθέσεις επίδοσης ως εξής: « Έκθεση επίδοσης θυροκόλλησης με ημερομηνία
..... και αριθ. Πρωτ. ». Εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από
την κοινοποίηση ο προσφεύγων κατέθεσε στον έλεγχο τις «έγγραφες εξηγήσεις» που έλαβαν
αριθμό πρωτ. ».

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό εντολής του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή
υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Κατά συνέπεια για
την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και όχι οι
διατάξεις του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.). Επομένως ορθώς κοινοποιήθηκε το ως άνω σημείωμα του
άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Επίσης στο επιδοθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αναφέρονται
τόσο οι παραβάσεις Κ.Β.Σ. όσο και τα ανάλογα πρόστιμα ανά φορολογική περίοδο.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε το
προβλεπόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές
πράξεις να καθίστανται ως εκ τούτου άκυρες, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2ος Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : δεν επιδόθηκε η με
αριθμό εντολή ελέγχου όπως υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ 5 του
Π.Δ. 16/1989 «Κανονισμός Λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών» και η μη επίδοση
αυτής καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του π.δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «τη
πρώτη ημέρα μετάβασης στο κατάστημα του ελεγχόμενου, ο προϊστάμενος του συνεργείου ζητά
τον φορολογούμενο ή τον διευθύνοντα το λογιστήριο, στον οποίο ανακοινώνει τον σκοπό της
επίσκεψής του, δείχνει την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα, επιδίδει αντίγραφο της

εντολής και αμέσως γίνεται έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. για τον οποίο συντάσσεται ειδική έκθεση».

Επειδή, η υπηρεσία μας υποχρεούται να επιδίδει απλή φωτοτυπία της εντολής ελέγχου και από τις ισχύουσες διατάξεις δεν προκύπτει η αναγκαιότητα αποδεικτικού επίδοσης της εντολής ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ [εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)] του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., εστάλησαν προσκλήσεις ελέγχου προκειμένου εντός πέντε ημερών προσέλθουν στην υπηρεσία για την διενέργεια έλεγχου και την παραλαβή της ανωτέρω εντολής, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε. Ειδικότερα εστάλησαν : « **α)** η με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση Έλεγχου προς την εταιρεία η οποία επεστράφη ως αζήτητη, **β)** η με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση Έλεγχου προς τον διαχειριστή και μοναδικό εταίρο από το χρονικό διάστημα 16/12/2009 έως 10/04/2013, ο οποίος δεν απάντησε, **γ)** η με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση Έλεγχου προς τον εκκαθαριστή και μοναδικό εταίρο από 10/04/2013, ο οποίος δεν απάντησε και **δ)** οι ως άνω ενημερώθηκαν τηλεφωνικώς από τον ελεγκτή αλλά δεν ανταποκρίθηκαν. Την η ως πληρεξούσιος του (εκκαθαριστής) κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμό Υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνει την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας. Μετά από τα ανωτέρω ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα υπόψη του στοιχεία, ήτοι τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της έκθεσης Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς και τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ που είχε υποβάλει η ελεγχόμενη εταιρεία κατά τον χρόνο της λειτουργίας της».

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς οι προσφεύγοντες έλαβαν γνώση του ελέγχου. Άλλωστε οι προσφεύγοντες ούτε επικαλούνται ούτε αποδεικνύουν βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι αβάσιμος.

3^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : αβασίμως και απαραδέκτως εκδόθηκαν σε βάρος της όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις καθόσον όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται αυτές, ο έλεγχος στηρίζεται στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

Επειδή, έχει γίνει νομοθετικά δεκτό ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την σύνταξη έκθεσης Εισοδήματος και της έκδοσης καταλογιστικής πράξης μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (άλλης Δ.Ο.Υ ή άλλης Δημόσιας Υπηρεσίας, όπως ΣΔΟΕ , ΣτΕ 236/89, 3813/94).

Επειδή, εν προκειμένω η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βασίστηκε στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.
..... στην οποία αναλυτικά και με πλήρη τεκμηρίωση αναφέρονται οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, βάσει των οποίων ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Σημειώνουμε ότι από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 τα ως κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

1) τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 έλαβε εξήντα πέντε (65) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 827.703,33 € και συγκεκριμένα δέκα επτά (17) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 198.535,00 €, είκοσι (20) Δ.Α-Τ. συνολικής καθαρής αξίας 261.776,33 €, είκοσι πέντε (25) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 365.389,00 €, εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 € και τριών (3) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 2.003,00 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου κάτω των 1.200,00 €, εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – ΑΦΜ

2) τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 έλαβε σαράντα εννέα (49) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 563.199,60 ευρώ ως εξής:

α) δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 242.891,00 € εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – ΑΦΜ και συγκεκριμένα τριών (3) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 45.000,00 € και επτά (7) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 197.891,00 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 € και

β) τριάντα εννέα (39) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 320.308,60 € εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – ΑΦΜ και συγκεκριμένα επτά (7) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 87.750,00 €, δέκα τέσσερα (14) Δ.Α-Τ. συνολικής καθαρής αξίας 68.436,84 € και δέκα οκτώ (18) Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 164.121,76 €, αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου άνω των 1.200,00 €.

Συντάχθηκε δε η από 08/10/2015 ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. [με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής] και εκδόθηκαν οι με αριθμό και πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.. Κατά των εν λόγω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμό πρωτ. Δ.Ο.Υ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη στο σύνολό της με τη με αριθμό Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

4^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : η μη κοινοποίηση με την οικεία έκθεση ελέγχου των αναφερομένων σε αυτή εγγράφων (και μάλιστα ορισμένων εξ αυτών ως επισυναπτόμενα έγγραφα και στοιχεία, όπως το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. , κατασχεθέντα από τον έλεγχο στοιχεία εκτυπώσεις αναλυτικού καθολικού προμηθευτών) καθιστά ανέφικτο τον έλεγχο και την αντίκρουση αυτών (των εγγράφων), για τα καταλογιζόμενα σε βάρος της ποσά και τις προσβαλλόμενες πράξεις πλημμελείς και ακυρωτέες.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 Ν 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 , με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 37 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: .
α).....

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 08/10/2015 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ [εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000] του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.
....., την εκδόθηκε το υπ' αριθμ..... σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28

παρ. 1 του ν. 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε ως εξής: « **α)** στον εκκαθαριστή και μοναδικό εταίρο από 10/04/2013, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η οποία το κοινοποίησε τηνστην διεύθυνση που έχει δηλωθεί ότι διαμένει και το παρέλαβε η μητέρα του. Η πληρεξούσιος του, συνέταξε εξουσιοδότηση προς τον
..... ο οποίος την προσήλθε στην υπηρεσία μας και παρέλαβε τις ίδιες πράξεις σε αντίγραφα και β) στον διαχειριστή και μοναδικό εταίρο από το χρονικό διάστημα 16/12/2009 έως 10/04/2013, δια θυροκόλλησης μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. όπου είναι η δηλούμενη κατοικία του (οδός). Εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση ο προσφεύγων κατέθεσε στον έλεγχο τις «έγγραφες εξηγήσεις» που έλαβαν αριθμό πρωτ.».

Περαιτέρω, με τη με αριθμό έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή της περιφέρειας του Πρωτοδικείου,, κοινοποιήθηκαν στον ως εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:, οι με αριθμό & οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. με συγκοινοποιούμενο αντίγραφο της από οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. , οι με αριθμό & οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. με συγκοινοποιούμενο αντίγραφο της από οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), οι με αριθμό & πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 του ν. 2523/97 με συγκοινοποιούμενο αντίγραφο της από οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α και οι με αριθμό & πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12ν.1882/90 με συγκοινοποιούμενο αντίγραφο της από οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ειδικού προστίμου Φ.Π.Α.(του άρθρου 8§12 του ν. 1882/90).

Επομένως η προσφεύγουσα εταιρεία με αίτηση της θα μπορούσε να ζητήσει και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που της κοινοποιήθηκε με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της ή να αντικρούσει αυτά στον έλεγχο. Αλλά και αντίγραφα των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου εγγράφων και στοιχείων θα μπορούσε να ζητήσει και να λάβει προκειμένου να έχει τη δυνατότητα του ελέγχου και της αντίκρουσης αυτών κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής και κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

5^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : η έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται οι προσαλλόμενες πράξεις είναι αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης καθόσον δεν αναφέρει πότε, πως και πού συγκεκριμένα έγινε ο έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της και πως συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν τα καταλογιζόμενα ποσά.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περ. α' του άρθρου 23 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:«**2.** Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: **α)** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, από την από έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ [εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)] του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την στάλθηκαν ταχυδρομικώς (με συστημένο) προσκλήσεις ως εξής:

- η με αριθμό πρωτοκόλλου προς την εταιρεία
..... η οποία επεστράφη ως αζήτητη,

- η με αριθμό πρωτοκόλλου προς τον διαχειριστή και εταίρο κατά τα ελεγχόμενα έτη, ο οποίος δεν απάντησε.

- η με αριθμό πρωτοκόλλου προς τον εκκαθαριστή – διαχειριστή
..... ο οποίος δεν απάντησε,

- οι ως άνω ενημερώθηκαν τηλεφωνικώς από τον ελεγκτή αλλά δεν ανταποκρίθηκαν,

- την η ως πληρεξούσιος του (εκκαθαριστής) κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμό Υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνει την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας.

Μετά από τα ανωτέρω ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα υπόψη του στοιχεία, ήτοι τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της έκθεσης Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς και τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ που είχε υποβάλει η ελεγχόμενη εταιρεία κατά τον χρόνο της λειτουργίας της.

Επειδή, από τα αναγραφόμενα στην ως άνω έκθεση ελέγχου ως προς τον τόπο διενέργειας του ελέγχου, προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε στην έδρα της Δ.Ο.Υ. μετά από την αποστολή ταχυδρομικώς (με συστημένο) εγγραφών προσκλήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, τόσο προς την υπό εκκαθάριση εταιρεία όσο και προς τους: **α)** πρώην διαχειριστή και εταίρο και **β)** νυν εκκαθαριστή – διαχειριστή Επιπλέον η ημερομηνία έναρξης του ελέγχου είναι η όπως αυτό αναγράφεται στην πρώτη σελίδα της εν λόγω έκθεσης.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η συνοδεύουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις έκθεση ελέγχου είναι αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης καθόσον δεν αναφέρει πότε και πού συγκεκριμένα έγινε ο έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της και πως συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν τα καταλογιζόμενα ποσά απορρίπτεται ως αβάσιμος.

6^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Αβασίμως και εσφαλμένως με τις με αριθμό & προσβαλλόμενες Πράξεις επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο άρθρου 6 του ν. 2523/97, ενώ έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2δ του ν.4174/2013 κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7 παρ.8 του ν. 4337/2015, ήτο ισόποσο με το 50% του εκπεσθέντος ή μη αποδοθέντος Φ.Π.Α. καθόσον κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (εκδόθηκαν την 08/10/2015 και κοινοποιήθηκαν την 22/10/2015) ίσχυαν πλέον οι διατάξεις του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997:

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

Επειδή, στο άρθρο 58^Α§§1, 2, 3 και 4 του ν. 4174/2013 [όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις του άρθρου 58^Α εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους και εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015 (12/10/2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31/12/2013 ή υποθέσεις από 01/01/2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 01/01/2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο], 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.
2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Επειδή, με το άρθρο 58^Α§5 του ν. 4174/2013 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 21 της από 24 Δεκεμβρίου 2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4336/2015 και ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 24/12/2015, σύμφωνα με το άρθρο 24 της ίδιας Πράξεως), ορίζεται ότι:

«5. Στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 ή 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62§§7 και 8 του ν. 4174/2013, όπως οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με το άρθρο 3§10 του ν.4337/2015:

«7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59.

8. Δεν επιβάλλονται πρόστιμα στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι συντρέχει λόγος επανυπολογισμού των προστίμων του άρθρου 6 ν.2523/97 που έχουν κοινοποιηθεί με τις οριστικές αποφάσεις επιβολής προστίμου προβάλλεται αβάσιμα, καθώς η υπό κρίση περίπτωση δεν εμπίπτει στις επικαλούμενες διατάξεις των άρθρου 58^Α και 62§§7 και 8 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 4337/2015.

7^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: *Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : Όσον αφορά τα καταλογιζόμενα σε βάρος της, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στις ένδικες φορολογικές περιόδους, εκδόσεως των επιχειρήσεων – Α.Φ.Μ.: και – Α.Φ.Μ.:, επισημαίνεται ότι ο νυν εκπρόσωπος και εκκαθαριστήςεισήλθε ως εταίρος στην εταιρεία στις 10/04/2013 και επομένως ουδεμία σχέση έχει ή είχε με τις ένδικες χρήσεις 2010 και 2011 . Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει το βάρος της απόδειξης των όσων καταλογίζει σχετικά με τη λήψη από την εταιρεία των αναφερομένων στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων όταν μόνος εταίρος και διαχειριστής ήταν ο*

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:«**1.** Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.**2.** Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους το Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 115 του ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «**1.** Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.**2.** Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. **3.** Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά. β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου,

όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 2523/1997](#) ορίζεται ότι: «Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ [εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)] του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., η εταιρεία με την επωνυμία συστάθηκε με το με αριθμό συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο έλαβε Γενικό αριθμό και Ειδικό από το Πρωτοδικείο και δημοσιεύτηκε στο με αριθμό ΦΕΚ (τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ). Μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της ως άνω εταιρείας από την 16/12/2009 έως και την 10/04/2013, ήταν , οπότε και αποχώρησε μεταβιβάζοντας το σύνολο των εταιρικών του μεριδίων στον , με Α.Φ.Μ.: σύμφωνα με το με αριθμό συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. με αριθμό καταχώρησης Με το ίδιο συμβολαιογραφικό έγγραφο τροποποιήθηκε η επωνυμία της εταιρείας από σε Στη συνέχεια με το με αριθμό συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. με αριθμό καταχώρησης η ως άνω εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση και ορίστηκε εκκαθαριστής ο με Α.Φ.Μ.:

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος λόγος ότι ο νυν εκπρόσωπος και εκκαθαριστής εισήλθε ως εταίρος στην εταιρεία στις 10/04/2013 και επομένως ουδεμία σχέση έχει ή είχε με τις ένδικες χρήσεις 2010 και 2011 και τις καταλογιζόμενες παραβάσεις σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Περαιτέρω, όπως προαναφέρεται στην παρούσα από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., [με αναπόσπαστο τμήμα αυτής την έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής και εκδόθηκαν οι με αριθμό και πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του προϊσταμένου της ιδίας ως άνω Δ.Ο.Υ.. Κατά των εν λόγω Πράξεων Επιβολής Προστίμου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμό πρωτ. Δ.Ο.Υ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη στο σύνολό της με τη με αριθμ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Κατά συνέπεια οι προβαλλόμενοι για την αντίκρουση των παραβάσεων της λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2010 και 2011 ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, δεν εξετάζονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

8^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι: αβασίμως και απαραδέκτως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει καμία αγορά και καμία δαπάνη της επιχείρησης ούτε τις ζημιές αυτής για τις ένδικες διαχειριστικές περιόδους και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, κρίνοντας τα βιβλία ανακριβή με την αβάσιμη αιτιολογία της μη προσκόμισης των βιβλίων κατά τον παρόντα έλεγχο, παρότι από την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, προκύπτει ότι στις 31/05/2011, πραγματοποιήθηκε κατάσχεση πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιχειρήσεων '.....— Α.Φ.Μ.: και— Α.Φ.Μ.: και παρελήφθησαν από τον έλεγχο εκτυπώσεις αναλυτικού καθολικού προμηθευτών των ως άνω επιχειρήσεων. Εξάλλου στην ίδια έκθεση γίνεται αναφορά σε αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού, του βιβλίου Απογραφών καθώς και σε ισολογισμούς της εταιρείας, επομένως είχε στη διάθεση του όλα τα στοιχεία για να προβεί στον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2,4,7 του π.δ. 186/92 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ορίζεται ότι: « 2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 4,6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών

υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.
β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού. .

9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2010 και 2011 κρίθηκαν ανακριβή καθόσον :

Όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ [εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)]του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., εστάλησαν προσκλήσεις ελέγχου προκειμένου εντός πέντε ημερών προσέλθουν στην υπηρεσία για την διενέργεια έλεγχου και την παραλαβή της ανωτέρω εντολής, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε. Ειδικότερα εστάλησαν : « **α)** η με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση Έλεγχου προς την εταιρείαη οποία επεστράφη ως αζήτητη, **β)** η με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση Έλεγχου προς τονδιαχειριστή και μοναδικό εταίρο από το χρονικό διάστημα 16/12/2009 έως 10/04/2013, ο οποίος δεν απάντησε, **γ)**η με αριθμό πρωτ. Πρόσκληση Έλεγχου προς τον εκκαθαριστή και μοναδικό εταίρο από 10/04/2013, ο οποίος δεν απάντησε και **δ)** οι ως άνω ενημερώθηκαν τηλεφωνικώς από τον ελεγκτή αλλά δεν ανταποκρίθηκαν. Την ηως πληρεξούσιος του (εκκαθαριστής) κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ.την με αριθμόΥπεύθυνη δήλωση με την οποία

δηλώνει την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας. Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε παράβαση σε βάρος της προσφεύγουσας και επεβλήθησαν πρόστιμα για την απώλεια των βιβλίων. Μετά από τα ανωτέρω ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα υπόψη του στοιχεία, ήτοι τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της έκθεσης Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς και τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ που είχε υποβάλει η ελεγχόμενη εταιρεία κατά τον χρόνο της λειτουργίας της».

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έγινε με βάση τα δεδομένα των δηλώσεων Φ.Π.Α. που είχαν υποβληθεί, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τη λήψη εικονικών φορολογιών στοιχείων, το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία, παραστατικά αγορών και δαπανών. Επομένως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα από αυτήν βιβλία και στοιχεία με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, τα στοιχεία δε τα οποία είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος ήταν ανεπαρκή για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις.

Κατόπιν τούτων, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 και 2011 ανακριβή και προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές και τον αναλογούντα επί αυτών ΦΠΑ με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000 και κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

9^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι :Οι προσβαλλόμενες πράξεις με αριθμόκαικαι η σχετική έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται είναι αόριστες καθόσον προβαίνουν σε προσδιορισμό αποτελεσμάτων, ακαθαρίστων εσόδων, φορολογητέων εκροών και εισροών προστίμων χωρίς να αναφέρουν βάσει ποίων ακριβώς δεδομένων υπολογίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας , οι φορολογητέες εκροές, εισροές αυτής και ο καταλογισμός Φ.Π.Α..

Επειδή, από την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτουν οι ελεγκτικές διαδικασίες στις οποίες προέβη ο έλεγχος, οι διαπιστώσεις του ελέγχου και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Ειδικότερα με βάση τα δεδομένα των δηλώσεων Φ.Π.Α. που είχαν υποβληθεί, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τη λήψη εικονικών φορολογιών στοιχείων, το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία, παραστατικά αγορών και δαπανών, με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, τα στοιχεία τα οποία είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος ήταν ανεπαρκή για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις. Η ελεγχόμενη υπέπεσε σε παραβάσεις οι οποίες επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2,4,7 & 8 του π.δ. 186/92 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή και τα οικονομικά αποτελέσματα αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς. Με

βάση τα παραπάνω προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα οι φορολογητέες εκροές και εισροές και ο Φ.Π.Α. που καταλογίστηκε. Επειδή, στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, καταγράφεται, βάσει ποίων ακριβώς δεδομένων υπολογίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, οι φορολογητέες εκροές, εισροές αυτής και ο καταλογισμός Φ.Π.Α., ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

10^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: *Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι :για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων απαιτείται η σύνταξη ιδιαίτερης Έκθεσης ελέγχου και δεν αρκεί ο έλεγχος που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος . Εν προκειμένω οι φορολογητέες εκροές ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο όπως διαμορφώθηκαν στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των κατά παγία νομολογία ισχυόντων.*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 1, 2 και 3 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι:

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: **1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: **α)**.....**β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος Κ.Β.Σ., Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. & παρακρατούμενων φόρων. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 συντάχθηκε η από ιδιαίτερη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Από την εν λόγω έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει ότι επειδή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος επ' αυτών Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2859/20 και με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α)τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, και β) τα συναφή στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών και τα στοιχεία που διέθετε και περιέχονταν στο φάκελο της υπόθεσης. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου έγινε αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

11^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 του ν. 1642/1986 δεν επιβάλλεται πρόστιμο εφόσον έχει επιβληθεί άλλο πρόστιμο για την ίδια αιτία. Εν προκειμένω για τις παραβάσεις που αφορούν στη λήψη των επίδικων εικονικών στοιχείων επιβλήθηκαν πρόστιμα με τις με αριθμό και Αποφάσεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 2010,2011 αντιστοίχως και με τις με αριθμό,, και προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν έτερα πρόστιμα και ποσά κυρώσεων.

Επειδή, εν προκειμένω με τις με αριθμό και πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 & 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμα των άρθρων 5 §10β, 5§2α, 5§8 και 4 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2,5,9 και 29§3 του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του ν. 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν: **α) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010**, τη λήψη από την εν λόγω εταιρεία εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 827.703,33 € , εκδόσεως της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – Α.Φ.Μ.:, και την κατάθεση ανυπόγραφων οικονομικών

καταστάσεων από λογιστή κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 29§3 του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ. **β)**για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, τη λήψη από την από την εν λόγω εταιρεία εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 563.199,60 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2,5,9 του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του ν. 2523/97 ήτοι: δέκα (10) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 242.891,00 € εκδόσεως της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – Α.Φ.Μ. και τριάντα εννέα (39) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 320.308,60 € εκδόσεως της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – Α.Φ.Μ.: και την κατάθεση ανυπόγραφων οικονομικών καταστάσεων από λογιστή κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 29§3 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ..

Περαιτέρω, με τις με αριθμό και, πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμα άρθρου 6 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000. Οι ως άνω παραβάσεις επιβλήθηκαν στην εν λόγω εταιρεία καθόσον **α)**στη χρήση 2010 ως λήπτρια εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 190.371,76 ευρώ και **β)**στη χρήση 2011 ως λήπτρια εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 129.535,90 ευρώ.

Όσον αφορά, τις με αριθμό και, πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/90 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμα **α)**στη χρήση 2010 ποσού 190.371,76 € και **β)**στη χρήση 2011 ποσού 129.535,90 €, διότι υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας των εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογεί σε αυτά, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις.

Επομένως, τα ως άνω πρόστιμα, επιβλήθηκαν βάσει διαφορετικών φορολογιών και διατάξεων και ο ισχυρισμός ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο εφόσον έχει επιβληθεί άλλο πρόστιμο για την ίδια αιτία είναι νόμω αβάσιμος.

12^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : οι με αριθμό, καιπροσβαλλόμενες πράξεις είναι παρακολουθηματικές των συμπροσβαλλομένων με αριθμό και Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η νομιμότητα αυτών εξαρτάται από την νομιμότητα των άνω κυρίων προσβαλλομένων πράξεων.

Επειδή ορθώς εκδόθηκαν οι με αριθμό και Οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

13^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : αβασίμως και απαραδέκτως εκδόθηκαν οι με αριθμό και προσβαλλόμενες πράξεις Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990, καθόσον προϋπόθεση του εν λόγω καταλογισμού είναι να μην έχει καταβληθεί από τον εκδότη των εν λόγω εικονικών στοιχείων ο αναλογών Φ.Π.Α. .

Επειδή με την παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, ορίζεται ότι:« Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικά στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του ΦΠΑ που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή με την Εγκ. ΠΟΛ. 1226/28.9.2001, το Υπουργείο Οικονομικών κοινοποίησε την 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία το Γ΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, ότι η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μөн περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν 2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν “ άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας”.

Επειδή στο πόρισμα της από 6/12/2011 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την επιχείρηση αναφέρεται ότι: «.....**7)** Υπέβαλε τις δηλώσεις (περιοδικές – εκκαθαριστικές) ΦΠΑ με εικονικά ποσά εισροών (αγορών δαπανών φορολογητέων και μη) για να αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ αλλά κυρίως για να εμφανίζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως τυπικά ενήμερη αναφορικά με την υποβολή των δηλώσεων προκειμένου να δύναται να θεωρεί βιβλία και στοιχεία και να προβεί στη διακοπή εργασιών.»

Επειδή στο πόρισμα της από 29/08/2011 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την επιχείρηση αναφέρεται ότι: «.....**6)** Δεν υπέβαλε περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το Α΄ τρίμηνο 2011 και δεν απέδωσε τον ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.»

Επειδή, από την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 8 § 12 του Ν 1882/90) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., (η οποία συντάχθηκε λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής), προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας των εκδοθέντων, από επαγγελματικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα οποία αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναγράφονται σε αυτά, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτών δεν είχε αποδοθεί στο Δημόσιο από τις εκδότριες αυτών επιχειρήσεις, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν 1882/90. Βάσει των διαπιστώσεων και του πορίσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου, ορθώς εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12Ν.1882/90 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011.

14^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: *Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : Σε κάθε περίπτωση για τις με αριθμό, πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και, πράξεις Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 χωρίς την αποδοχή των σχετικών καταλογισμών, όλως επικουρικώς τα επιβληθέντα σε βάρος της πρόστιμα πρέπει να περιοριστούν.*

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επιπλέον, επικουρικά, με τις διατάξεις του άρθρου 72 §44 του ν. 4174/2013 (όπως το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), ορίζεται:

Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/94.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 48 του άρθρου 72 Ν 4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72, με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015, ενώ καταργήθηκε κατά το μέρος που αφορά τις παραβάσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 από 17-10-2015), ορίζεται ότι:

«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία

εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έκανε χρήση των ως άνω διατάξεων του άρθρου 9§6 του ν. 2523/97 για τα επιβληθέντα πρόστιμα των άρθρων 4 και 6 του ν. 2523/97, καθόσον δεν υπέβαλε δήλωση προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε τις πράξεις επιβολής προστίμων, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση τους, αποδεχόμενη ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία , Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας ,

Α.Φ.Μ.: - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση της ως άνω υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

α) Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2010

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	736.493,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	883.791,89 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	1.620.285,13 €

β) Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2011

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	1.909.592,35 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.291.510,82 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	4.201.103,17 €

2. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 6 ν. 2523/1997**α) Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2010**

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ποσού: **571.115,28 ευρώ** (190.371,76 X 3)

β) Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ποσού: **388.607,70 ευρώ** (129.535,90 X 3)

3. ΕΙΔΙΚΗ ΚΥΡΩΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 8§12 ν. 1882/1990**α) Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2010**

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: **190.371,76 ευρώ**

β) Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2011

Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 ποσού: **129.535,90 ευρώ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).