



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: 1090

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 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία
.....με Α.Φ.Μ.:, πρόστιμο των άρθρων 5 §10β, 5§2α, 5§8 και 4 του ν. 2523/97, συνολικού ποσού 1.655,000,66 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, 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.

β) της με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία
.....με Α.Φ.Μ.:, πρόστιμο των άρθρων 5 §10β και 4 του ν. 2523/97 συνολικού ποσού 1.127.299,20 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, 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.

γ) της με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία
..... με Α.Φ.Μ.:, 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, ποσού 2.500,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες πράξεις: **α)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2010, **β)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, **γ)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

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 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία , Α.Φ.Μ.: , πρόστιμο των άρθρων 5 §10β, 5§2α, 5§8 και 4 του ν. 2523/97 συνολικού ποσού 1.655,000,66 €, 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: **αα)** τη λήψη από την εταιρεία με την επωνυμία..... , Α.Φ.Μ. : , εξήντα πέντε (65) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων 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 – Α.Φ.Μ.: , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2,5,9 του Π.Δ. 186/92 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 του ν.2523/97 και

αβ) την κατάθεση ανυπόγραφων οικονομικών καταστάσεων από λογιστή κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 29§3 του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ..

β) Με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία , Α.Φ.Μ.: , πρόστιμο των άρθρων 5 §10β και 4 του ν. 2523/97 συνολικού ποσού 1.127.299,20 €, 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 : **βα)** τη λήψη από την εταιρεία με την επωνυμία , Α.Φ.Μ.: , σαράντα εννέα (49) 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 ΚΒΣ, 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 όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – Α.Φ.Μ.: 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

- τριάντα εννέα (39) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 320.308,60 € εκδόσεως όλων της ανύπαρκτης φορολογικά επιχείρησης με την επωνυμία – Α.Φ.Μ.: και συγκεκριμένα επτά (7) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 87.750,00 €, δέκα τεσσάρων (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 € και

ββ) την κατάθεση ανυπόγραφων οικονομικών καταστάσεων από λογιστή κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 29§3 του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ..

γ) Με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της τελούσας υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ.:, πρόστιμο του άρθρου 54 §2 περ. ε' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περ. ε' του ιδίου νόμου, ποσού 2.500,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4174/2013.

Η παράβαση αφορά την μη συνεργασία (μη επίδειξη των τηρουμένων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων) κατόπιν των υπ' αριθμ. πρωτ. και προσκλήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση αυτών στον διενεργηθέντα έλεγχο (.....), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 3 § 1 του ν. 4337/2015.

Σύντομο Ιστορικό

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία, Α.Φ.Μ.:, 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 εταιρεία με την επωνυμία σύμφωνα με την οποία, κατόπιν επεξεργασίας κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η εν λόγω εταιρεία είναι λήπτης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου – επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής περί λήψης από την εταιρεία, Α.Φ.Μ.: των

ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της εν λόγω εταιρείας κατόπιν των με αριθμό πρωτ. και προσκλήσεων, προέβη στη έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

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 εκλήθην 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 αριθμό επιδοθέν 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 για τις με αριθμό εκδοθείσες Πράξεις Επιβολής Προστίμου σε βάρος της, εφαρμόστηκε ο κυρωτικός κανόνας του άρθρου 5 του ν 2523/97, ενώ αυτές εκδόθηκαν την 08/10/2015 και κοινοποιήθηκαν την 22/10/2015, ήτοι κατά την ημερομηνία 12/10/2015 ημερομηνία κατάθεσης του ν.4337/2015 . Αφ' ης στιγμής κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων ίσχυαν πλέον οι διατάξεις του ν. 4337/2015, η φορολογική

αρχή όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 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 εισήλθε 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 εσφαλμένως εκδόθηκε η με αριθμό εκδοθείσα Πράξη Επιβολής Προστίμου σε βάρος της, καθόσον ουδεμία νομότυπη κλήση έγινε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της.

Προβαλλόμενοι λόγοι

1^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: *Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : Οι προσαλλόμενες 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 ακρόασεως 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 αριθμό επιδοθέν 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., «τηνεκδόθηκε το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε ως εξής:
α) στον εκκαθαριστήκαι 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. Τα αποδεικτικά κοινοποίησης ελήφθησαν από την υπηρεσία μας με αριθμό πρωτοκόλλου Η πληρεξούσιος του συνέταξε εξουσιοδότηση προς τονη οποία θεωρήθηκε το γνήσιο της υπογραφής στο ΚΕΠ Δήμου την και αυθημερόν προσήλθε στην υπηρεσία μας και παρέλαβε τις ίδιες πράξεις σε αντίγραφα.

β) στονδιαχειριστή 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 τις 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.

2^{ος} 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: «την 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 ελέγχου 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 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 προστίμου Κ.Β.Σ [εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)] του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., Όπως προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου, από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ. στην εταιρεία με την επωνυμία Α.Φ.Μ.:, βάσει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συνέπεια του με αριθμό πρωτ.εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, το οποίο παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ., με συνημμένη έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία Η εν λόγω έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής εμπεριέχεται στο σύνολό της στη με ημερομηνία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής. Κατά τη διαδικασία ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. εστάλησαν προσκλήσεις ελέγχου προκειμένου εντός πέντε ημερών προσέλθουν στην υπηρεσία για την διενέργεια έλεγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία όμως 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 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 ηως 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.

Επομένως, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ο οποίος στηρίχθηκε σε συνταχθείσα έκθεση άλλης Δημόσιας Υπηρεσίας (Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής) και συντάχθηκε η από οικεία έκθεση ελέγχου. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμος.

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 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 υπ' αριθμ..... σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε ως εξής: α) στον εκκαθαριστήκαι 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. Η πληρεξούσιος του,συνέταξε

εξουσιοδότηση προς τονο οποίος την 09/07/2015 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 υπ' αριθμ. καιπράξεις επιβολής προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων με συγκοινοποιούμενο αντίγραφο της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

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 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.

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,

- τηνηως 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) έγγραφων 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 ηόπως 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, πως 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: *Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : αβασίμως και εσφαλμένως για τις με αριθμό εκδοθείσες Πράξεις Επιβολής Προστίμου σε βάρος της, εφαρμόστηκε ο κυρωτικός κανόνας του άρθρου 5 του ν 2523/97, ενώ αυτές εκδόθηκαν την 08/10/2015 και κοινοποιήθηκαν την 22/10/2015, ήτοι κατά την ημερομηνία 12/10/2015 ημερομηνία κατάθεσης του ν.4337/2015 . Αφ´ ης στιγμής κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων*

πράξεων ίσχυαν πλέον οι διατάξεις του ν. 4337/2015, η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, ορίζεται ότι:
«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, ορίζεται ότι:
« 4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3. Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη ».

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου “ **15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015** της ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), άρθρα 53-62)», ορίζεται ότι:

«.....

Με την [παράγραφο 4 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 (ευνοϊκότερο καθεστώς) και σε εκκρεμείς υποθέσεις, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκονταν στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. [4337/2015](#)), στις οποίες είχαν επιβληθεί τα πρόστιμα των [άρθρων 5](#) ν. [2523/1997](#) ή [55](#) του ΚΦΔ. Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής θεωρούνται εκκρεμείς οι υποθέσεις:

- Για τις οποίες στις 12.10.2015 είχαν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων (Π.Ε.Π.) αλλά δεν είχαν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο,
- Για τις οποίες στις 12.10.2015 δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης,
- Οι οποίες στις 12.10.2015 εκκρεμούσαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν είχε γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται εφόσον ο φορολογούμενος:

- υποβάλει στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου, εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. [4337/2015](#) (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ή σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη ενδικοφανής προσφυγή, από την κοινοποίηση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή από την πάροδο της προθεσμίας σιωπηρής απόρριψής της ή, σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμο ένδικο βοήθημα ή μέσο εκ των ανωτέρω αναφερομένων, από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου, κατά περίπτωση.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 08/10/2015 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 22/10/2015. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, παρείχετο η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της

παραγράφου 3 (ευνοϊκότερο καθεστώς) καθόσον η υπόθεση ήταν εκκρεμής στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του ν. [4337/2015](#)), με την προϋπόθεση όμως την υποβολή από τον προσφεύγοντα στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία να αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του ν. [4337/2015](#) (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

Και επομένως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

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 εκκαθαριστής εισήλθε 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

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 αλληλέγγυα 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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 βεβαίωσης 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 προσωπικώς 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 βεβαίωσης τους. **3.** Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς 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/2009 συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο έλαβε Γενικό αριθμό/2009 και Ειδικό από το Πρωτοδικείο και δημοσιεύτηκε στο με αριθμό/2009 ΦΕΚ (τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ). Μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της ως άνω εταιρείας από την έως και την ήταν ο , οπότε και αποχώρησε μεταβιβάζοντας το σύνολο των εταιρικών του μεριδίων στον , με Α.Φ.Μ.: σύμφωνα με το υπ' αριθμ. 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 υπ' αριθμ. συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. με αριθμό

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

Επειδή, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ. στην εταιρεία με την επωνυμία , Α.Φ.Μ.:, βάσει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συνέπεια του με αριθμό πρωτ. εγγράφου του ΣΔΟΕ Αττικής.

Συγκεκριμένα την με το προαναφερόμενο έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία σύμφωνα με την οποία την 31/05/2011 συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής μετέβη κατόπιν της υπ' αριθμ..... εντολής ελέγχου-έρευνας στην έδρα της επιχείρησης , ΑΦΜ επί της οδού όπου πραγματοποίησε κατάσχεση των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των επιχειρήσεων – ΑΦΜ και – , ΑΦΜ Προς τούτο συντάχθηκε η με αριθμό έκθεση κατάσχεσης αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε στον παρόντα κατά τον έλεγχο τότε εκπρόσωπο

της εταιρείας ταυτόχρονα με το με αριθμό
Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου και επεξεργασίας των κατασχεθέντων με την με αριθμό έκθεση κατάσχεσης, που διενεργήθηκε από τους υπαλλήλους του ΣΔΟΕ α) και β) που αναγράφεται έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής που αφορά την εταιρεία με την επωνυμία και ειδικότερα:

« 1) Από τον έλεγχο των συγκεκριμένων παραστατικών προκύπτει η διακίνηση μεγάλης αξίας ηλεκτρονικών συσκευών (κινητά τηλέφωνα, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κάμερα και άλλα), καθώς και η παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών υψηλού κόστους όπως η ανάπτυξη λογισμικού, η εγκατάσταση δικτύου ηλεκτρονικών υπολογιστών και διάφορες άλλες αντίστοιχες υπηρεσίες. Τέτοια εμπορεύματα και τέτοιες υπηρεσίες **δεν είναι δυνατόν** να παρασχεθήκαν από την επιχείρηση η οποία όπως αποδείχθηκε από την από 06/12/2011 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας την Υπηρεσίας μας στην ενότητα 6.3.1 της παρούσας, αποδείχθηκε μία **ανύπαρκτη** φορολογικά επιχείρηση η οποία δεν πραγματοποίησε αγορές ή εισαγωγές, δεν διέθετε καμία υλικοτεχνική υποδομή, δεν διέθετε εξειδικευμένο προσωπικό και γενικά δημιουργήθηκε σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της προαναφερθείσας έκθεσης με σκοπό την «εμπορία» εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις.

2) Ομοίως από τον έλεγχο των παραστατικών εκδόσεως της επιχείρησης προκύπτει η διακίνηση αντίστοιχων εμπορευμάτων και η παροχή αντίστοιχων υπηρεσιών με την προηγούμενη περίπτωση. Και σε αυτή την περίπτωση αποδείχθηκε ύστερα από έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας που αναφέρθηκε στην ενότητα 6.3.2 της παρούσας ότι η επιχείρηση είναι **ανύπαρκτη** φορολογικά με μοναδικό σκοπό δημιουργίας της την «εμπορία» εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις.

3) Σε όλες τις περιπτώσεις των εκδοθέντων Τιμολογίων Πώλησης, Τιμολογίων- Δελτίων Αποστολής και των Δελτίων Αποστολής δεν αναγράφεται κανένα μεταφορικό μέσο με το οποίο υποτίθεται ότι πραγματοποιήθηκε η διακίνηση των εμπορευμάτων κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 11 παρ. 5β του ΠΔ186/92 (ΚΒΣ).

4) Ένα γεγονός που ενισχύει την εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων από την επιχείρηση είναι το γεγονός ότι κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε η υπηρεσία μας στην έδρα της επιχείρησης βρέθηκαν και κατασχέθηκαν, εκτός των άλλων, η σφραγίδα της η πιστωτική κάρτα επ' ονόματι του καθώς βιβλιάριο Τραπέζης του ιδίου.

5)

6) Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών με την επιχείρηση , επισημαίνουμε ότι δεν αναφέρεται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία ο τρόπος

εξόφλησής τους. Από τον έλεγχο κάποιων ταμειακών παραστατικών (αποδείξεις πληρωμής) εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης που βρέθηκαν και κατασχέθηκαν μεταξύ άλλων με την έκθεση κατάσχεσης στην έδρα της, μνημονεύονται αριθμοί επιταγών οι οποίες κατόπιν αλληλογραφίας με τις αρμόδιες τράπεζες (EUROBANK, ALPHABANK) που χορήγησαν τα μπλοκ αυτών, προκύπτει να εισπράττονται:

α) Κάποιες όντως από τον του οποίου όμως, όπως προαναφέρθηκε βιβλιάρια καταθέσεων και πιστωτική κάρτα μαζί με την φορολογική του σφραγίδα εντοπίστηκαν και κατασχέθηκαν από την Υπηρεσία μας στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας, γεγονός που καταδεικνύει ότι η τελευταία διαχειριζόταν τις τραπεζικές-και πιθανότατα- και άλλες συναλλαγές του.

β) Κάποιες άλλες φέρονται να μην εισπράχθηκαν ποτέ.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που ζήτησε και έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.»

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

8^{ος} Προβαλλόμενος λόγος: Ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι : αβασίμως και εσφαλμένως εκδόθηκε η με αριθμόεκδοθείσα Πράξη Επιβολής Προστίμου σε βάρος της, καθόσον ουδεμία νομότυπη κλήση έγινε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., την στάλθηκαν ταχυδρομικώς (με συστημένο) προσκλήσεις ως εξής: **α)** η με αριθμό πρωτοκόλλου προς την εταιρεία με την επωνυμία , η οποία επεστράφη ως αζήτητη, **β)** η με αριθμό πρωτοκόλλου προς τον διαχειριστή και εταίρο κατά τα ελεγχόμενα έτη ο οποίος δεν απάντησε, **γ)** η με αριθμό πρωτοκόλλουπρος τον εκκαθαριστή – διαχειριστή ο οποίος δεν απάντησε, **δ)** οι ως άνω ενημερώθηκαν τηλεφωνικώς από τον ελεγκτή αλλά δεν ανταποκρίθηκε κανένας και των δύο, **ε)** 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.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω ο προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση 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 Ι 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 :

Κ.Β.Σ.

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

- Πρόστιμο του άρθρου 5 §10β του Ν 2523/97 ποσού: $825.700,33 \times 2 (\Sigma \text{B}2) = 1.651.400,66 \text{ €}$

- Πρόστιμο του άρθρου 5§2α του Ν 2523/97 ποσού: $900,00 \times 3 (\Sigma \text{B}1) = 2.700,00 \text{ €}$

- Πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν 2523/97 ποσού: $900,00 \times 1 (\Sigma \text{B}1) = 900,00 \text{ €}$

Σύνολο προστίμου: 1.655.000,66 €

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

- Πρόστιμο του άρθρου 5 §10β του Ν 2523/97 ποσού: $563.199,60 \times 2 (\Sigma \text{B}2) = 1.126.399,20 \text{ €}$

- Πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν 2523/97 ποσού: $900,00 \times 1 (\Sigma \text{B}1) = 900,00 \text{ €}$

Σύνολο προστίμου: 1.127.299,20 €

γ) Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2015

Πρόστιμο του άρθρου 54 §2 περ. ε' του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περ. η' του ίδιου νόμου ποσού: **2.500,00 €**.

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).