



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ, 29.1.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 450

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Την από 1.10.2018 και με αριθ. πρωτ./1-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των με αριθ. : α)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2015, β)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2016 και γ)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2017, πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, δ)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2014 και ε)

...../2-8-2018 φορολογικού έτους 2015, πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ,στ)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 13Α του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

5. Τις υπ' αριθμ. : α)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2015, β)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2016 και γ)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2017, πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, δ)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2014 και ε)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2015, πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, στ)/2-8-2018 φορολογικού έτους 2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13Α του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καθώς και τις από 23/07/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου προστίμου άρθρων 54 και 58Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και άρθρου 13Α Ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και την συνημμένη σε αυτές ως αναπόσπαστο μέρος από 15.11.2017 «ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ-ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής .

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 1.10.2018 και με αριθ. πρωτ./1-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ./2.8.2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 564,08 ευρώ σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 8,10,12,14 του ν.4308/2014 .

Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση σε είκοσι επτά (27) περιπτώσεις ΑΠ.Υ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας, καθαρής αξίας 6.033,15 € πλέον Φ.Π.Α. 1.128,15 €.

Β) Με την υπ' αριθ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 2.294,25 ευρώ σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 8,10,12,14 του ν.4308/2014

Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση σε εκατόν τέσσερες (104) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., καθαρής αξίας 19.320,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.588,50 €.

Γ) Με την υπ' αριθ.601/2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

πρόστιμο ποσού ύψους 1.555,20 ευρώ σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 8,10,12,14 του ν.4308/2014

Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση σε εκατόν έντεκα (111) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., καθαρής αξίας 12.960,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.110,40 €.

Δ) Με την υπ' αριθ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 100,00 ευρώ σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. α' και ε' ν.4174 λόγω παράβασης των διατάξεων της παραγράφου 1 περ.α' του ιδίου άρθρου και νόμου καθώς και των διατάξεων του άρθρου 36 ν.2859/2000.

Η παράβαση αφορά:

α) στη μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα έναρξης εργασιών ως λογιστής από 25/10/2014 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 ν.2859/2000.

Ε) Με την υπ' αριθ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 30.000,00 ευρώ σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.θ', § 2 περ.γ' ν.4174 Κ.Φ.Δ σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου και νόμου λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.1 του Ν. 4093/2012.

Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση σε εκατόν σαράντα έξι περιπτώσεις (146) συνολικά ανά φορολογικό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αξίας (Α.Π.Υ.) και ειδικότερα: α) στη χρήση 2014 δεν εξέδωσε σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις Α.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 10.922,40 € και β) στη χρήση 2015 δεν εξέδωσε σε ογδόντα μία (81) περιπτώσεις Α.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 18.222,45 €.

ΣΤ') Με την υπ' αριθ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13^Α Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 2.500,00 (ειδική χρηματική κύρωση) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13^Α ν.2523/1997.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 24/7/2018 εκθέσεων ελέγχου άρθρων 54 και 58Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και άρθρου 13Α Ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και την συνημμένη σε αυτές ως αναπόσπαστο μέρος από 15.11.2017 «ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ-ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής

Σύντομο ιστορικό ελέγχου.

Η προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία, συστήθηκε την 16/6/2005, με αντικείμενο εργασιών λογιστικές εργασίες και έδρα την οδό Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η διαπίστωση ότι υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των πελατών της, στις οποίες δηλώθηκαν μεγάλα ποσά από παρακράτηση φόρου, με αποτέλεσμα να προκύψουν μεγάλα ποσά προς επιστροφή, ύψους 2.000.000,00 ευρώ. Ομόρρυθμο μέλος και μοναδικός εταίρος μετά την αποχώρηση του ετερόρρυθμου εταίρου, ήταν ο, ο οποίος με τις από 16/8/2017 και 5/9/2017 υπεύθυνες δηλώσεις που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ανέλαβε την ευθύνη της υποβολής των επίμαχων δηλώσεων. Κοινό στοιχείο σε όλες τις δηλώσεις ήταν η καταχώρηση στον πίνακα 10 του εντύπου Ε1, λογαριασμού της, ο οποίος ανήκει στον

Δυνάμει της με αριθ. /1-8-2017 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου, τα ελεγκτικά όργανα μετέβησαν στη δηλωθείσα, ως έδρα της επιχείρησης διεύθυνση, στην οδό, όπου διαπίστωσαν ότι εκεί δεν υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση της ελεγχόμενης, αλλά λειτουργεί άλλη επιχείρηση.

Λόγω της σοβαρότητας της υπόθεσης ζητήθηκε η συνδρομή των αρμόδιων διευθύνσεων της ΑΑΔΕ, η οποία ανέθεσε τον έλεγχο στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /25-8-2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών, προκειμένου να διερευνηθεί πιθανή παραβατική συμπεριφορά του και φορολογουμένων – πελατών του.

Όπως προέκυψε από τον επιτόπιο έλεγχο και περιγράφεται αναλυτικά στην από 6/12/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 και 4093/2012 και στην από 6/12/2017 έκθεση ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 13Α του Ν. 2523/1997, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η ελεγχόμενη δεν εξέδωσε στις χρήσεις 2014 έως 2017 πλήθος Α.Π.Υ. για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρείχε στους πελάτες της. Επίσης κατά τη διαδικασία του ελέγχου ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας,, δεν επέδειξε κανένα φορολογικό στοιχείο, βεβαίωσε δε με την από 19/10/2017 υπεύθυνη δήλωση ότι δεν είχε διαφυλάξει τα στοιχεία των ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 και δεν είχε ενημερώσει και εκτυπώσει το βιβλίο εσόδων εξόδων για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της και με αφορμή τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και το από 14/11/2017 δελτίο πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας, εξέδωσε τη με αριθ. /2018 εντολή για τη διενέργεια ελέγχου στην προσφεύγουσα για την περίοδο από 1/1/2014 έως 31/12/2017.

Βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου πραγματοποιήθηκε στις 16/08/2017 έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στην εταιρεία, της οποίας ο προσφεύγων ήταν όμορρυθμος εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπος. Από τα συστατικά έγγραφα της εταιρείας, τις τροποποιήσεις καταστατικών της, την εξώδικη δήλωση-καταγγελία του ετερόρρυθμου εταίρου, την οποία προσκόμισε μετά από τηλεφωνική πρόσκλησή της ελεγκτικής αρχής, το απαντητικό έγγραφο του ΓΕΜΗ στις 23/01/2018 μετά το από 12/09/2017 σχετικό ερώτημα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προέκυψε ότι η ως άνω εταιρεία είχε τεθεί σε κατάσταση λύσης-εκκαθάρισης από 25/10/2014, επομένως δεν μπορούσε να πραγματοποιεί

από την ημερομηνία αυτή και μετά εμπορικές πράξεις. Ως εκ τούτου, οι πράξεις και οι παραλείψεις από 25/10/2014 και μετά και επομένως όλα τα πρόστιμα και οι φόροι που αναλογούν σε αυτές, βαρύνουν αποκλειστικά τον

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων εις τρόπον, ώστε να ακυρωθούν, άλλως να μεταρρυθμισθούν προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες, διότι η έκθεση ελέγχου είναι νομικά πλημμελής, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου, κατά παράβαση της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989.

- Υπέρβαση του εύλογου χρόνου έκδοσης και επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου,
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες, ως νομικά πλημμελείς, λόγω μη σύνταξης έκθεσης ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου
- Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ανεπαρκής αιτιολογία των αποδιδόμενων παραβάσεων.
- Η ελεγκτική αρχή βρίσκεται σε ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα, σχετικά με τη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων επιβολής των ένδικων προστίμων. Και τούτο διότι καταλογίζει σε βάρος του πρόστιμα που αναλογούν, σύμφωνα με τις από 6/12/2017 εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στην προσφεύγουσα,
- Το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων αντίκειται στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος) και στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επιτρέπουν στη φορολογική αρχή και στα δικαστήρια να συνεκτιμήσουν τις ιδιαίτερες περιστάσεις κάθε παράβασης.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά και ουσιαστικά πλημμελείς, ως αντικείμενες στην αρχή της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας (αρχή non bis in idem). Και τούτο διότι, η φορολογική αρχή με βάση την ίδια έκθεση ελέγχου και τα ίδια πραγματικά περιστατικά, έχει εκδώσει καταλογιστικές πράξεις για μη έκδοση των ίδιων φορολογικών στοιχείων και για την παροχή των ίδιων υπηρεσιών προς τα ίδια πρόσωπα και σε βάρος της και σε βάρος του
- Ζητά την εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων του άρθρου 58Α Ν.4174/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 του Ν. 4337/2015.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ ορίζεται ότι:

Τιμολόγηση Συναλλαγών

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε

αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ ορίζεται ότι :

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5** «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του **ν.4308/2014**: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12** «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του **ν.4308/2014**: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13** «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του **ν.4308/2014**: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής» β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 58^A** «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του **ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 51 του ν.4410/2016: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

Βιβλία και στοιχεία

1. «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

2. Τα «λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί» πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης » ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, ορίζεται ότι

Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. *

*Ισχύει για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως 16/10/2015 όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.4337/2015.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1. Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13^Α ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης

1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω

παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται με πράξη των οργάνων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί ειδική εντολή ελέγχου από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων για την εφαρμογή του ως άνω μέτρου κατά την ημερομηνία έκδοσης της ειδικής εντολής.

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 (Α' 170).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1074/19-05-2017 ορίζεται ότι:

Άρθρο 1

Κατηγορίες των υπόχρεων για την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του Ν.2523/1997.

Οι κατηγορίες των υπόχρεων για τους οποίους αντί της αναστολής λειτουργίας των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 13Α του Ν.2523/1997, όπως ισχύει, επιβάλλεται η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 8 του ιδίου άρθρου, προσδιορίζονται ως εξής:

.....

ι. Λογιστές, φοροτεχνικοί και εταιρείες που παρέχουν τέτοιες υπηρεσίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην εταιρεία στις 19/10/2017, κατά τον οποίο διαπιστώθηκαν παραβάσεις για τα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017. Από την «ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ-ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 23.7.2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτει **ότι η προσφεύγουσα κατά το χρονικό διάστημα από 25.10.2014 έως 31.12.2017 εισέπραξε χρήματα για**

παροχή υπηρεσιών (λογιστικές υπηρεσίες) χωρίς να εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά καθαρής κατά παράβαση του άρθρου 7 παρ.1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) των άρθρων 8,10,12,14 του ν.4308/2014

Σύμφωνα με την από 24/7/2018 έκθεση ελέγχου άρθρων 54 και 58Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επειδή η ως άνω εταιρεία είχε τεθεί σε κατάσταση λύσης-εκκαθάρισης από 25/10/2014, επομένως δεν μπορούσε να πραγματοποιεί από την ημερομηνία αυτή και μετά εμπορικές πράξεις οι πράξεις και οι παραλείψεις από 25/10/2014 και μετά και επομένως όλα τα πρόστιμα και οι φόροι που αναλογούν σε αυτές, βαρύνουν αποκλειστικά τον

Ειδικότερα όπως αναφέρεται στην ως άνω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (ΚΕΦ ΙΙΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, σελ. 3-5) ο ίδιος ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας εκτύπωσε πελατολόγιο της εταιρείας για τις χρήσεις 2014-2015-2016-2017 στο οποίο σημείωσε με την ένδειξη (Ε) ποιοι από τους πελάτες είναι ενεργές επιχειρήσεις και τις παρακολουθεί ως λογιστικό γραφείο και με την ένδειξη (Α) τις ανενεργές επιχειρήσεις (δηλαδή αυτές που έχουν κάνει διακοπή εργασιών είτε σταμάτησε η συνεργασία τους) καθώς και τα ποσά χρέωσης του κάθε πελάτη ανά μήνα..

Τα παραπάνω επιβεβαίωσε ο ίδιος με την με αριθμ. πρωτοκ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΜΠ/23.10.2017 Υπεύθυνη δήλωσή του, στην οποία δήλωνε επίσης ότι « δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για τις εισπράξεις αυτές» καθώς και « ότι δεν είχε διαφυλάξει τα στοιχεία των ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 και δεν είχε ενημερώσει και εκτυπώσει το βιβλίο εσόδων εξόδων για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017».

Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμέλειας των προσβαλλομένων πράξεων λόγω αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και ανεπαρκούς αιτιολογίας των αποδιδόμενων παραβάσεων, στην έκθεση ελέγχου «ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ-ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 23.7.2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου των άρθρων 54 και 58^Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις (σελίδες 3 έως 7) αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση των αποδιδόμενων παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, γεγονός το οποίο αποδέχεται και ο ίδιος ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας την με αριθμ. πρωτοκ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΜΠ/23.10.2017 Υπεύθυνη δήλωσή του.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει ως λόγο, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, διότι οι εκθέσεις ελέγχου είναι νομικά πλημμελείς, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου, κατά παράβαση της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989.. Ωστόσο, από το σώμα της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκύπτει ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στο Ηράκλειο, στην οδό, στα γραφεία της, αφού η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση και από πληροφορίες που περιήλθαν στη διάθεση του συνεργείου, ο ομόρρυθμος εταίρος διεκπεραίωνε τις

υποθέσεις του στη διεύθυνση αυτή (σελ. 2 και 3 της έκθεσης ελέγχου). Ως προς το χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου, αναφέρεται στις συνοδεύουσες τις προσβαλλόμενες πράξεις, εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα στην πρώτη σελίδα, ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε την 19/10/2017 ημέρα Πέμπτη και ώρα 18.45, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στο πλαίσιο της οποίας προέκυψαν οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, ως νομικά πλημμελείς, λόγω μη σύνταξης έκθεσης ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου με συνέπεια να μη λάβει γνώση των διαπιστωθεισών από τη φορολογική αρχή παραβάσεων ώστε να αμυνθεί κατ' αυτών προσκομίζοντας τα απαραίτητα στοιχεία.ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί για τους παρακάτω λόγους: α) Όπως προκύπτει όμως από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης από τα ελεγκτικά όργανα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής επιδόθηκαν :α) το με αριθ./19.10. 2017 ΣΔΕ (Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου) προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων, β) ο με αριθ. προσωρινός προσδιορισμός προστίμου.

Σε συνέχεια αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ./26.9.2017 υπόμνημα καθώς και την με αριθμ. πρωτοκ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΜΠ/23.10.2017 Υπεύθυνη δήλωσή του, στην οποία δήλωνε επίσης ότι « δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για τις εισπράξεις αυτές» καθώς και « ότι δεν είχε διαφυλάξει τα στοιχεία των ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 και δεν είχε ενημερώσει και εκτυπώσει το βιβλίο εσόδων εξόδων για τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017».

Επίσης επιδόθηκεστον προσφεύγοντα το με αριθ./22.6.2018 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση προς ακρόαση καθώς και οι με αριθ./1,3,4,5,6 Πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου .

Συνεπώς από τα παραπάνω καταδεικνύεται ,ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση και του ζητήθηκε να εκθέσει τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τις οποίες ο ίδιος αποδέχθηκε.

β) Για τον καταλογισμό των παραβάσεων συντάχθηκε η από 24.7.2018 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρων 54 και 58Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, την οποία θεώρησε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. την 30.7.2018 και στη συνέχεια ο ίδιος εξέδωσε και τις προσβαλλόμενες πράξεις. Η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. βασίστηκε στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή βρίσκεται σε ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα, σχετικά με τη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων επιβολής των ένδικων προστίμων. Και τούτο διότι καταλογίζει σε βάρος του πρόστιμα που αναλογούν, σύμφωνα με τις από 6/12/2017 εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στην προσφεύγουσα, θεωρώντας εσφαλμένα ότι το νομικό πρόσωπο δεν υφίσταται μετά την 25/10/2014 και παράλληλα εξέδωσε τις προσβαλλόμενες σε βάρος της.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης όμως προκύπτουν τα εξής: Ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας ήταν ο και ετερόρρυθμο μέλος ήταν από 10/5/2007 ο Με την από 25/6/2014 εξώδικη

δήλωση του, η οποία επιδόθηκε νόμιμα στον στις 26/6/2014, ο γνωστοποίησε την αποχώρησή του από την εταιρεία. Μετά την καταχώρηση της δήλωσης περί αποχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ., στις 25/11/2015, η εταιρεία συνεχίζεται ως ομόρρυθμη με την επωνυμία (άρθρο 282 Ν. 4072/2012), με μοναδικό εταίρο τον Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 267 παρ. 1 του Ν. 4072/2012, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 του Ν. 4403/2016, αν αποχωρήσουν για οποιονδήποτε λόγο ένας ή περισσότεροι εταίροι και παραμείνει μόνο ένας εταίρος, η εταιρεία λύνεται, εφόσον μέσα σε τέσσερις μήνες δεν δημοσιευτεί στο Γ.Ε.ΜΗ. η είσοδος νέου εταίρου. Σχετικό με το θέμα είναι το με αρθμ. πρωτοκ./15.9.2017 έγγραφο του ΓΕΜΗ.

Στην προκειμένη περίπτωση, μετά την παρέλευση άπρακτου του προβλεπόμενου από το νόμο χρονικού διαστήματος των τεσσάρων μηνών, εντός του οποίου θα έπρεπε να δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. η είσοδος νέου εταίρου, ήτοι στις 25/10/2014, η εταιρεία αυτή λύθηκε αυτοδικαίως και εισήλθε στο στάδιο της εκκαθάρισης. Από την ημερομηνία αυτή και μετά, η εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται μόνο για το σκοπό και τις ανάγκες της εκκαθάρισης, συνεπώς δεν θα μπορούσε να πραγματοποιεί εμπορικές πράξεις. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος θεωρεί ότι ο καθίσταται αποκλειστικά υπεύθυνος για όλες τις πράξεις και παραλείψεις που συντελέστηκαν από την ημερομηνία αυτή και μετά, γεγονός που παραδέχεται και ο ίδιος με τις από 31/8/2017 και 5/9/2017 υπεύθυνες δηλώσεις, όπου αναλαμβάνει ατομικά την ευθύνη υποβολής των επίμαχων φορολογικών δηλώσεων. Μάλιστα στην τελευταία αναφέρει επί λέξει: « Η σύνταξη των δηλώσεων που εμφανίζονται στο αρχείο που κατασχέσατε από την εταιρεία με αντικείμενο εργασιών λογιστική και σύμβουλοι επιχειρήσεων και ΑΦΜ: συντάχτηκαν από εμένα τον ίδιο με ΑΦΜ: Τα στοιχεία (ΑΠΥ) εκδίδονται από την παραπάνω εταιρεία από πού εισπράττεται και η σχετική αμοιβή. Τα μέλη της εταιρείας είμαι εγώ 100% μετά την αναχώρηση του»

Επομένως, ορθά ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα υπό κρίση πρόστιμα, τα οποία αφορούν την περίοδο από 1/1/2014 έως 25/10/2014.

Επειδή ο προσφεύγων, ως προς την επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου που αφορά στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 2014, ζητά την αναλογική εφαρμογή των επεικέστερων διατάξεων του άρθρου 58Α Ν.4174/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 του Ν. 4337/2015 αναδρομικά κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας ,οι οποίες όπως και ο ίδιος γνωρίζει και αναφέρει στην προσφυγή του ισχύουν για κάθε παράβαση που διαπράττεται από την 17.10.2015 και μετά, που είναι η έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι

διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή ως προς την ουσία των αποδιδόμενων με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου παραβάσεων ο προσφεύγων δεν τις αμφισβητεί με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή του ούτε προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία, αλλά αντιθέτως, όπως προαναφέρθηκε, τις έχει αποδεχτεί και επιβεβαιώσει ο ίδιος με την με αριθμ. πρωτοκ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΜΠ/23.10.2017 Υπεύθυνη δήλωσή του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται : α) στην από 15.11.2017 «ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ-ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, β) στην από 24.7.2018 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρων 54 και 58Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) γ) στην από 24.7.2018 έκθεση ελέγχου άρθρου 13Α Ν.2523/1997 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί των οποίων 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 αριθ. πρωτοκόλλου/1-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Α) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 17/10/2015 ΕΩΣ 31/12/2015

Υπ' αριθμ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174 Κ.Φ.Δ : Ποσό προστίμου 564,08 €

Β) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2016 ΕΩΣ 31/12/2016

Υπ' αριθμ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174 Κ.Φ.Δ
Ποσό προστίμου 2.294,25 €

Γ) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2017 ΕΩΣ 31/12/2017

Υπ' αριθμ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174 Κ.Φ.Δ
Ποσό προστίμου 1.555,20 €

Δ) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 25/10/2014 ΕΩΣ 31/12/2014

Υπ' αριθμ./2-8-2018, πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ.α' και παρ.2 περ.α' ν.4174
Κ.Φ.Δ. : Ποσό προστίμου 100,00€.

Ε) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 25/10/2014 ΕΩΣ 31/12/2014 & 1/1/2015 ΕΩΣ 17/10/2015

Υπ' αριθμ./2-8-2018 : Ποσό προστίμου 30.000,00€

ΣΤ') ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2017 ΕΩΣ 31/12/2017

Υπ' αριθμ./2-8-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 13^Α Ν.2523/1997

Ποσό προστίμου 2.500,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων
Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.