



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9572566  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα

28/04/2014

Αριθμός απόφασης:

894

**ΑΠΟΦΑΣΗ**  
**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

**3.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 46.500,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009,

**4.** Την με αριθμό ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου,

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Την από ..... εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., 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:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 46.500,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε για τη ζήτηση - λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών άνω των 880,00 € έκαστο, εκδόσεως του .....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

- ότι τα χαρακτηρισθέντα ως μερικώς εικονικά τιμολόγια αφορούν συνολικά πραγματικές συναλλαγές.
- ότι σε περίπτωση που τα ληφθέντα τιμολόγια γίνουν δεκτά ως μερικώς εικονικά ως προς τη αξία τους μη δυνάμενης αυτής να προσδιορισθεί, πρέπει να εφαρμοσθούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 2 και 55 παρ. 2 παρ. γ' και υποπερίπτωση αα' του Ν. 4174/2013.
- ότι η συμπροσβαλλόμενη Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. δεν φέρει αμφότερες τις υπογραφές των συντακτών της.
- ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστεως, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

Μετά την παραλαβή της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας, η Δ.Ο.Υ. ...., με το με αριθ. πρωτ. .... έγγραφο, μας διαβίβασε «πρόσθετους λόγους επί αιτήσεων – ενδικοφανών προσφυγών» με αριθ. πρωτ. ....

Με τους ως άνω «πρόσθετους λόγους επί αιτήσεων – ενδικοφανών προσφυγών», οι οποίοι υποβλήθηκαν εντός της προβλεπόμενης από την παρ. 1 του άρθρου 70B του ν. 2238/94 προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προαναφερόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ισχυριζόμενη:

- ότι η προσβαλλόμενη Α.Ε.Π. στηρίζει την αιτιολογία (και νομιμότητά της) στην έκθεση ελέγχου οργάνων άλλης υπηρεσίας (του ΣΔΟΕ) και όχι οργάνων της υπηρεσίας που καταλόγισε το επίδικο πρόστιμο.
- ότι έγινε ανεπίτρεπτη εφαρμογή καταργημένων διατάξεων νόμου (άρθρου 5 του ν. 2523/97)
- ότι δεν κλήθηκε σε ακρόαση από την αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη
- ότι υπάρχει παραβίαση του νομικού πλαισίου του Σημειώματος Ελέγχου
- ότι παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας (Σ. 25 § 1)
- ότι οι \*διαπιστώσεις\* της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, σε ουδεμία περίπτωση στηρίζουν τα \*συμπεράσματα\*.
- ότι υφίστανται πλημμέλειες του ελέγχου επί του πραγματικού μέρους, ότι ουδεμία σοβαρή ελεγκτική επαλήθευση έγινε αναφορικά με τον προσφεύγοντα, λήπτη, ότι δεν αποτελεί το περιεχόμενο της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου αποδεικτικό υλικό κατά την έννοια του νόμου και ότι οι αντιφάσεις της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ του αποστερούν τη δυνατότητα ανταπόδειξης.

**Επειδή** υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ – ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ..... με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία. Ως εκ τούτου στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης των μερικώς εικονικών, ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων και ο ισχυρισμός ότι τα επίδικα τιμολόγια αφορούν συνολικά πραγματικές συναλλαγές, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ 2. του ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι:

« α) .....β) ....

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.»

Και από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ 4 και 5. του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι:

«4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..

β. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

γ. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

5. Στις παραπάνω περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Κατά της πράξης αυτής που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού. Στην παραπάνω περίπτωση γ' της παραγράφου 4 το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός συμβιβασμός ή η αποδοχή της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των προστίμων σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις ....., δηλαδή μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013 ((26-07-2013) και ως εκ τούτου δεν δύναται να υπαχθεί στο ευνοϊκότερο καθεστώς που προβλέπεται από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. αα' και των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επίσης, στην προκειμένη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής ούτε οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, καθόσον η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε σχετικό αίτημα για να ενταχθεί στο ευνοϊκότερο καθεστώς εντός της προθεσμίας των δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, στη Δ.Ο.Υ. ...., της οποίας ο Προϊστάμενος είναι αρμόδιος για την έκδοση Απόφασης Επιβολής Προστίμου με το ευνοϊκότερο καθεστώς, ως εκ των

ανωτέρω ο ισχυρισμός περί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 66 και 55 του Ν. 4174/2013, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

**Επειδή** το ακριβές φωτοαντίγραφο εκ του πρωτοτύπου της από ..... έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ ..... το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ. ...., φέρει τις υπογραφές αμφοτέρων των συντακτών της και από τα στοιχεία του σχετικού φακέλου προκύπτει ότι ακριβές αντίγραφο της έκθεσης αυτής κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, ο ισχυρισμός ότι καθίσταται άκυρη η έκθεση ελέγχου και η στηριζόμενη σ' αυτήν Απόφαση Επιβολής Προστίμου, δεν ευσταθεί.

**Επειδή** η φορολογική αρχή ενήργησε κατ' εφαρμογή των σχετικών νομοθετικών διατάξεων και επέβαλε το προβλεπόμενο από αυτές πρόστιμο, χωρίς να έχει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιμέτρησή του, ο ισχυρισμός περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης δεν ευσταθεί.

**Επειδή** η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010), ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν ευσταθεί.

**Επειδή** δύναται και μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου, ενώ εξάλλου αυτή καθ' αυτή η έκδοση της απόφασης περί επιβολής προστίμου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης, χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣτΕ 4503/1995, 4783/1996), ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης εκ του λόγου ότι στηρίζει την αιτιολογία στην έκθεση ελέγχου οργάνων άλλης υπηρεσίας, είναι απορριπτέος ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ 2. του ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι:  
«Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επίσης με την ΠΟΛ. 1210/06-09-2013 Α.Υ.Ο. -**Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.**»- ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013), προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ) ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου (26.7.2013),

Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευσή του Κ.Φ.Δ., δηλαδή οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι και τις 25.7.2013»,

Δηλαδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος διάπραξης της παράβασης, ο οποίος στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι η χρήση 2006, και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω εφαρμογής καταργημένων διατάξεων, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

**Επειδή** επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η αριθ. .... κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2690/99, από την υπηρεσία που διαπίστωσε την παράβαση και η προσφεύγουσα παρείχε στην υπηρεσία αυτή έγγραφες εξηγήσεις με τη με αριθ. πρωτ. .... απάντησή της, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω μη κλήσης σε ακρόαση από την αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ 7. του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) προβλέπεται ότι:  
«7. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού.

Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.»

Στην προκειμένη περίπτωση αφενός δεν διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος αλλά έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, αφετέρου δε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 σημείωμα δεν αποτελούσε στοιχείο της διαδικασίας για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκ τη μη κοινοποίησής του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 σημειώματος, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

**Επειδή** διενεργήθηκαν διεξοδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αναλυτικά αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, οι οποίες αβίαστα οδηγούν στο συμπέρασμα της λήψης μερικώς εικονικών, ως προς την αξία, φορολογικών στοιχείων και η προσφεύγουσα απάντησε εγγράφως στις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι ισχυρισμοί περί πλημμελών ελεγκτικών επαληθεύσεων και αντιφάσεων της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ που αποστερούν τη δυνατότητα ανταπόδειξης δεν ευσταθούν.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....-2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ – ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009.

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

**Πρόστιμο συνολικού ποσού 46.500,00 € .**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).