



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**& ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 27-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1310

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333245  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
  - 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. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
  - ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
  - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014

Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

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

3. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ..... – ..... Ο.Ε» με ΑΦΜ: ..... και του ομόρρυθμου μέλους – διαχειρίστριας αυτής και αλληλεγγύως ευθυνόμενη ..... του ....., ΑΦΜ:....., κατά των υπ' αριθμόν .....-2016 & .....-2016 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 2003 & 2004 αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. ....-2016, **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....** εις βάρος της εταιρείας «..... Ο.Ε», για τη διαχειριστική περίοδο **2003**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ. ....-2016, **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....** εις βάρος της

εταιρείας «.....», για τη διαχειριστική περίοδο **2004**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από .....-2016 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/1992
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .....-**2016, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» πρόστιμο συνολικού ποσού 104.939,29 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, λόγω παράβασης των άρθρων 2&1, 11&1, 12&1, 1,9,10,11,14 και 18&2, και 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με το αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/12015. Η παράβαση αφορά στην έκδοση τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 262.348,22 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 47.222,68 ευρώ προς την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: ..... Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ'αριθμ. ....-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.
- Με την με αριθμό .....**2016, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» πρόστιμο συνολικού ποσού 87.450,00 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, λόγω παράβασης των άρθρων 2&1, 11&1, 12&1, 1,9,10,11,14 και 18&2, και 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με το αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/12015. Η παράβαση αφορά στην έκδοση είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 218.625,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 39.352,51 ευρώ προς την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: ..... Η

ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από .....-2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. ....-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν Πληροφοριακά Στοιχεία από το τμήμα Στ' της Δ/νσης Δ30 της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.), προς τη Δ.Ο.Υ. ...., με τα οποία η Γ.Γ.Π.Σ. γνωστοποίησε στη Δ.Ο.Υ..... ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δηλώθηκε ως προμηθευτής, βάση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ/τος 186/92, από τις επιχειρήσεις:

- ..... με ΑΦΜ: ....., πλήθος στοιχείων 30, συνολικής αξίας 262.348, 22 ευρώ, στη χρήση 2003, και
- ..... με ΑΦΜ: ....., πλήθος στοιχείων 26, συνολικής αξίας 218.625,00 ευρώ, στη χρήση 2004.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Οι ένδικες χρήσεις έχουν παραγραφεί.

β) Τα επίδικα πρόστιμα είναι μη νόμιμα διότι αφορούν χρόνο κατά τον οποίο η εταιρεία δεν υφίστατο.

γ) Νομική και ουσιαστική αβασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας χρησιμοποιήθηκαν εν αγνοία μου και παρά τη θέλησή μου, κατόπιν τέλεσης αξιόποινης πράξης. Ανεύρεση και επιβολή προστίμου στον πράγματι υπεύθυνο.

**Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ελεγχόμενες χρήσεις έχουν παραγραφεί πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του .4174/2013 «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις

οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

**Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84,παρ.1 και 5 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης . Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. 6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους...».**

**Επειδή**, Το Υπ. Οικ. σε μια σειρά από αποφάσεις -με την συμβολή και του Ν.Σ.Κ.- έχει γνωμοδοτήσει ότι, «αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη **δεκαπενταετής** παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις» ([Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010](#)).

Κατά συνέπεια, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., εφόσον η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 (έκθεση ελέγχου σελ. 30) δεν έχει παρέλθει.

**Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι πρόστιμα είναι μη νόμιμα διότι αφορούν χρόνο κατά τον οποίο η εταιρεία δεν υφίστατο, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 & 4 του Ν. 2859/2000 «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται....

β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως...

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

"α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, .....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την Πολ. 1032/1999 "Καθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών".

β) Δήλωση μεταβολής εργασιών

Η δήλωση μεταβολής εργασιών υποβάλλεται, στη ΔΟΥ, σε περίπτωση μεταβολής οποιουδήποτε από τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 5 της

απόφασης και σε χρονικό διάστημα δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, με την προϋπόθεση, πάντα, της μη πραγματοποίησης οποιασδήποτε συναλλαγής. Θα πρέπει πάντοτε να ερευνάται, αν ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης μεταβολής, προκύπτει υποχρέωση υποβολής των δηλώσεων του άρθρου 2 και των δικαιολογητικών των άρθρων 3 και 4 της απόφασης.

Με την υποβολή δήλωσης μεταβολής εργασιών δύναται να τεθεί φυσικό, νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων σε αδράνεια, για το σύνολο των δραστηριοτήτων τους ή μέρους αυτών. Για την επαναδραστηριοποίησή τους υποβάλλεται, επίσης, δήλωση μεταβολής εργασιών. Επιχείρηση που βρίσκεται σε αδράνεια πέραν του έτους και δεν έχει δηλωθεί η επαναλειτουργία της με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολής εργασιών έχει σαν αποτέλεσμα την ακύρωση των στοιχείων του ΚΒΣ.

.....

«γ) Δήλωση διακοπής εργασιών

Η δήλωση διακοπής εργασιών υποβάλλεται με την οριστική παύση των εργασιών του Φυσικού Προσώπου, Ένωσης Προσώπων ή Νομικού Προσώπου, κατά περίπτωση.

Ως οριστική παύση εργασιών θεωρείται, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα και ενώσεις προσώπων ο χρόνος πραγματικής παύσης (διακοπής) της δραστηριότητάς τους, η πώληση ή συγχώνευσή τους κ.λπ. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα ως οριστική παύση εργασιών τους θεωρείται η δημοσίευση της πράξης λύσης τους στο οικείο πρωτοδικείο ή στο ειδικό ΦΕΚ κ.λπ., ανάλογα με την νομική τους μορφή.

Η δήλωση διακοπής εργασιών υποβάλλεται προκειμένου για φυσικά πρόσωπα μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την οριστική παύση των εργασιών τους, προκειμένου δε για νομικά πρόσωπα μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την οριστική παύση των εργασιών τους»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 268 του Ν.4072/2012 «1. Αν σε περίπτωση λύσης της εταιρείας οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση.

2. Τα ονόματα και η κατοικία των εκκαθαριστών εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε περίπτωση αντικατάστασης εκκαθαριστή.

3. Οι εκκαθαριστές υπογράφουν υπό την εταιρική επωνυμία με την προσθήκη των λέξεων «υπό εκκαθάριση».

4. Κατά την έναρξη και την περάτωση της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό.

Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ. Τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας παραδίδονται προς φύλαξη σε έναν από τους

*εταίρους ή σε τρίτο. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εταίρος ή ο τρίτος ορίζεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων».*

Αντίστοιχες ήταν και οι προγενέστερες διατάξεις του Ν. 3190/55, σύμφωνα με τις οποίες «κατά τα άρθρα 42 - 45 του Εμπορικού Νόμου και 72, 777, 778, 784 του Α.Κ., μετά τη λύση της ομόρρυθμης εταιρίας δεν καταλύεται το νομικό πρόσωπο αυτής, αλλά εξακολουθεί να υπάρχει χάριν της εκκαθάρισεως για τις ανάγκες αυτής και ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, εκπροσωπούμενη από τους εκκαθαριστές της (Α.Π. 56/1981 ΝοΒ 29.1253, Εφ. Ιωαν. 135/1998 ΔΕΕ 1999.65, Εφ.Πατρ. 709/1995 ΔΕΕ 1996.157). Η παύση του νομικού προσώπου της εταιρίας επέρχεται μετά το πέρας του σταδίου της εκκαθάρισεως ή μη υπάρξεως σταδίου εκκαθάρισεως (πρβλ. Α.Π. 552/1995 ΕΛΛΔ/νη 1996. 664).»

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στις ..... συντάχθηκε συμφωνητικό διάλυσης της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε», το οποίο δημοσιεύθηκε στο Πρωτοδικείο ..... στις 22-8-2003. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, μετά τη λύση το νομικό πρόσωπο τίθεται σε εκκαθάριση και εξακολουθεί να υπάρχει για τις ανάγκες της εκκαθάρισης.

**Επειδή**, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. (taxis), υποσύστημα Μητρώου, η προσφεύγουσα δεν προέβη δια της προβλεπόμενης από το άρθρο 36 παρ.1 του Ν.2859/2000 και Πολ. 1032/1999 διαδικασίας, σε δήλωση διακοπής των εργασιών της.

**Επειδή**, περαιτέρω, ακόμη και αν έχει λυθεί η εταιρεία\_« Η λύση της προσωπικής εμπορικής εταιρίας δεν θίγει την ικανότητά της να είναι διάδικος και η νομική προσωπικότητά της λογίζεται υφισταμένη, για τις ανάγκες και προς τον σκοπό της εκκαθάρισης. Το στάδιο της εκκαθάρισης είναι υποχρεωτικό. Αν, μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα συνεχίζεται η εκπροσώπηση της εταιρίας από τους εκκαθαριστές. Μη νόμιμα έγινε δεκτή η έφεση, κατά το μέρος που ασκήθηκε από την ομόρρυθμη εταίρο της λυθείσης ΕΕ ατομικά. Δεκτή η αναίρεση (Στε 550/2013)

**Επειδή**, «Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν μπορεί να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων. Ακόμα και μετά τη λήξη των



εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρίας, επαναλαμβάνονται και πάλι οι εργασίες της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσας εταιρίας από τους εκκαθαριστές.».(ΣΤε 3029/2009)

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.** Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

**Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες, καθώς τα βιβλία και στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν εν αγνοία της πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.1 του Π.Δ/τος 186/92, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις «Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.... Μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου τα βιβλία και τα στοιχεία των ανέλεγκτων χρήσεων μπορεί να φυλάσσονται σε τόπο διάφορο της έδρας ή του υποκαταστήματος του επιτηδευματία».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.2 του Π.Δ/τος 186/92, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται **έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν**», ενώ με την παρ.10 του άρθρ.20 Ν.3296/2004, τροποποιήθηκε η παραπάνω διάταξη ως εξής:

*«Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.»*

\*\*\* Το πρώτο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.13 άρθρ.4 Ν.3052/2002,ΦΕΚ Α 221/24.9.2002. Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2003

\*\*\* Η φράση «έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν» του πρώτου εδαφίου αντικαταστάθηκε από την εντός " " τελευταία φράση με την παρ.10 άρθρ.20 Ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004.Με την παρ.19 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι:"19. Οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για τα βιβλία και τα στοιχεία, για τα οποία μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξής τους με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 2 και της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ίδιου Κώδικα».

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 268 του Ν.4072/2012 «...Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ. Τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας παραδίδονται προς φύλαξη σε έναν από τους εταίρους ή σε τρίτο.»

**Επειδή,** «Αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων (ΣτΕ 424/2013, 963/2012, 2940/2006 κ.ά.)»

**Επειδή**, «Ο επιτηδευματίας που παραδίδει τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία, που έχει θεωρήσει, οικειοθελώς σε τρίτο πρόσωπο, για ελεύθερη χρήση, ευθύνεται έναντι της φορολογικής αρχής για τις φορολογικές υποχρεώσεις από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και υπόκειται στις διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της επιχείρησης, ακόμα και αν δεν αναμείχθηκε στις δραστηριότητες της επιχείρησης και ανεξάρτητα παράλληλης ευθύνης του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης» (ΣΤε 3159/2007)

**Επειδή**, σύμφωνα με την Πολ. 1091/2013, «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές»(Ν.Σ.Κ. 525/2012)

**Επειδή**, το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, από την από .....2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., σελ 18 ως 22, προκύπτει ότι ο ελεγκτής, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, προέβη σε κάθε ενέργεια προκειμένου να διαπιστώσει την πιθανή ύπαρξη υποκρυπτόμενου προσώπου. Κάλεσε και ζήτησε εξηγήσεις από όλους όσους καταδείχθηκαν ως πιθανοί εμπλεκόμενοι ή υποκρυπτόμενοι στη διαχείριση και χρήση των εικονικών τιμολογίων, ενώ ζήτησε την έρευνα και άλλων προσώπων από συναρμόδιες υπηρεσίες.

**Επειδή**, η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς κατά αγνώστων δεν αποτελεί απόδειξη πιθανού υποκρυπτόμενου προσώπου.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....2016 έκθεση ελέγχου **Κ.Β.Σ.** της Δ.Ο.Υ. ...., επί των οποίων

εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ ....., ως μέλος - διαχειρίστρια και αλληλέγγυα ευθυνόμενη της εταιρείας «..... - ..... Ο.Ε.»

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση στην ομόρρυθμη εταιρεία «..... - ..... Ο.Ε με ΑΦΜ: .....

Υπ' αριθ. ....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ</b>	<b>104.939,29€</b>
--------------------------------------	--------------------

Υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ</b>	<b>87,450,00€</b>
--------------------------------------	-------------------

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Η Προϊσταμένη της**  
**Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**  
**& Νομικής Υποστήριξης**  
**α/α**

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η υπάλληλος του Γραφείου**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

**Μαβινίδου Κυράτσα**  
**(ΓΕ Εφοριακός**

#### **Σημείωση:**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).