



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 29/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 2746

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. 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των: 1) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 2) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 2) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ άρθ.4 του ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

1. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 1.170,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, λόγω μη δήλωσης έναρξης επαγγελματικής εγκατάστασης στην Ελλάδα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 35 και 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, ως πραγματικά υποκρυπτόμενος, ιδιοκτήτης και φορολογικός εκπρόσωπος της βρετανικής οντότητας

2. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 2.340,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, λόγω μη δήλωσης έναρξης επαγγελματικής εγκατάστασης στην Ελλάδα σε δύο περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 35 και 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθ. 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, ως πραγματικά υποκρυπτόμενος, ιδιοκτήτης και φορολογικός εκπρόσωπος των βρετανικών οντοτήτων και

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ άρθ.4 του ν.2523/1997 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου, αφορμή της οποίας αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./2017 αποστολή φακέλου υπόθεσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής - Αιγαίου, Γ' Υποδ/νση Ελέγχων, Τμ. Ερευνών Β' και το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο «Αποστολή Στοιχείων» της ίδιας υπηρεσίας σύμφωνα με το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων, μαζί με τους τουκαι του, είναι πραγματικά υποκρυπτόμενοι πίσω από την έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων από τις τρεις (3) Βρετανικές οντότητες: 1. 2.

και 3. Σύμφωνα με το ανωτέρω αναφερόμενο πληροφοριακό δελτίο, οι τρεις (3) ανωτέρω Βρετανικές οντότητες εξέδωσαν συνολικά 1.629 εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 21.665.106,37€ στις χρήσεις 2011 έως 2014, σε συνολικά 547 Ελληνικές επιχειρήσεις. Οι ανωτέρω Βρετανικές οντότητες ανέλαβαν και υπέβαλαν 547 αιτήσεις για

λογαριασμό Ελληνικών επιχειρήσεων, προκειμένου να χρηματοδοτηθούν μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, ήτοι α) β) γ) Σύμφωνα με την έρευνα που διεξήγαγε η ανωτέρω υπηρεσία, οι τρεις (3) ανωτέρω Βρετανικές οντότητες, είχαν εν τοις πράγμασι πλήρως οργανωμένα και ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα (οδός,, υποκρυπτόμενοι ιδιοκτήτες και διαχειριστές ήταν ο προσφεύγων και οι, και και η διαχείριση όλων των δραστηριοτήτων των ανωτέρω οντοτήτων διενεργούνταν από την Ελλάδα από τους ανωτέρω υποκρυπτόμενους. Ο προσφεύγων, μαζί με τους και , ίδρυσαν ένα πλέγμα από είκοσι τρεις (23) συνολικά επιχειρήσεις με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Η.Π.Α., την Νέα Ζηλανδία, την Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα, με στόχο την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την μία εταιρεία στην άλλη, την έκδοση εικονικών τιμολογίων σε Ελληνικές επιχειρήσεις και την δημιουργία άλλων οντοτήτων. Στόχος των ανωτέρω ήταν η ιδιοποίηση επιχορηγήσεων μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, ήτοι α), β) γ), υποβάλλοντας αιτήσεις επιχορήγησης για λογαριασμό Ελληνικών επιχειρήσεων, στις οποίες εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων περί επιβολής προστίμων σε βάρος του, ως μη υπόχρεου προς υποβολή δηλώσεως εγκατάστασης στην Ελλάδα.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διαχειριστικής περιόδου 2011.
3. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω αναρμοδιότητας της εκδούσας Αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη

ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 :

«Άρθρο 66

Εγκλήματα φοροδιαφυγής

.....

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015:

«Αυτουργοί και συνεργοί

1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

2.

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1091/29.4.2013, με θέμα την κοινοποίηση της αρ. 525/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 «Εικονική επιχείρηση -κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο» του με αρ.πρωτ. 1506/30-01-2007 Οδηγού ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων του ΥπΟικ δίνονται σαφείς οδηγίες στα ελεγκτικά όργανα για τον τρόπο αντιμετώπισης του υποκρυπτόμενου ως ακολούθως : «Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε

περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α'15/28.1.2004), ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.»

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28 Ιανουαρίου 2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του Ν. 2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«Υπόχρεοι στο φόρο

1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,

.....
β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε', στ' και η' και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο

εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ' και η',

δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις,

ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο:

αα) Παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για Παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα Παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη,

ββ) Παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας,

«Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.ΠΑ, στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασης του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 2960/2001 (Α' 265).»

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παρ. 4α του άρθρου 29 του ν. 2960/2001, δεν ισχύει η υποχρέωση που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών χορηγείται έγκριση στα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων και καθορίζεται ο τρόπος, οι διαδικασίες και οι λεπτομέρειες καταβολής του φόρου, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται από τα πρόσωπα αυτά."

θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία".

"κ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενος στο φόρο με δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου μέσω αγωγών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, που αποκλειστικά χρησιμοποιεί για την κατασκευή των αγωγών αυτών".

"1α. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ένας υποκείμενος στον φόρο που έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) πραγματοποιεί φορολογητέα Παράδοση αγαθών ή Παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδεχόμενη εγκατάσταση που ο προμηθευτής ή ο παρέχων διατηρεί στο εσωτερικό της χώρας δεν παρεμβαίνει στην εν λόγω Παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών".

2. Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.

3. Για την Εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λογιζόμενος ως κύριος των εισαγόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:

α) ορίζεται ο Τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο,

β) είναι δυνατόν να ορίζεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα υποκείμενος στο φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής, μεταξύ της Ελλάδος και της χώρας εγκατάστασής του,

γ) είναι δυνατόν να ορίζεται ως υπόχρεος στο φόρο, ο λήπτης αγαθών ή υπηρεσιών και σε άλλες περιπτώσεις, εκτός αυτών που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1,

δ) ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ιδίου ως άνω Νόμου ορίζεται ότι:

«Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α` 170).».

2. «Για κάθε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιείται ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), ο οποίος χορηγείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).».

3. Τις υποχρεώσεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία:

α. ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας,

β. εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας,

γ. συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες,

δ. αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας και

ε. έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων."

4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

"α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα".

Ειδικά, ο υποκείμενος στο φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο κράτος - μέλος από ή για λογαριασμό υποκείμενου στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε αυτό το άλλο κράτος - μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες της περίπτωσης ε` της παραγράφου 2 του άρθρου 8, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο,

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 38, η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκείμενου ή μη στο φόρο,

γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

"i) Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α` της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.

ii) Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

iii) Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση."

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής."

"iv) Υπεύθυνη δήλωση με την οποία γνωστοποιεί τις τυχόν αιτίες για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί έγγραφο με το οποίο διορθώνεται, συμπληρώνεται, τροποποιείται ή επαναλαμβάνεται άλλο έγγραφο το οποίο αφορά πράξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6".

"δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35."

Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για τη θεώρηση, σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης.

"ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής, και οι Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του."

5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης:

α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 15,

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "ΕΛ" πριν απ' αυτών, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος - μέλος και

"γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTPASTAT), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα."

"δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους - μέλους, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15."

"5.α. Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, υποχρεούται:

α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "ΕΛ" πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος - μέλος και

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

5.β. Ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, που λαμβάνει υπηρεσίες από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, υποχρεούται για τις εν λόγω υπηρεσίες που λαμβάνει:

α) να χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "ΕΛ" πριν από αυτόν,

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας".

"5.γ. Οι πράξεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 5.α και 5.β καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18 και στην περίπτωση

μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση της πράξης, την ημερολογιακή περίοδο που πραγματοποιείται η μείωση."

"6. Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 , εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 υποχρεούνται:"

«α) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν ΑΦΜ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013),».

«β) να υποβάλλουν δήλωση μεταβολών, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο που διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη φορολόγηση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 11,».

γ) να υποβάλλουν τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 6 του άρθρου 38,

δ) να υποβάλλουν δήλωση με την οποία γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών,

"ε) να υποβάλλουν τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 5 και τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση γ' της ίδιας παραγράφου και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση β' αυτής."

7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α)β) γ)

"δ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35".....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

3. α) Τα ποσά προστίμου που προβλέπονται σε δραχμές από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2002 και μετά σε εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ".»

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση και βάσει του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου, ένορκες καταθέσεις, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα αρχεία και έγγραφα, κλπ, διαπιστώθηκαν τα εξής: η βρετανική οντότητα ιδρύθηκε το 2011 στο Ηνωμένο Βασίλειο με καταστατική έδρα, και μετόχους τις βρετανικές οντότητες: α) και β) Από έρευνα που διενήργησε η ανωτέρω υπηρεσία, καθώς και από συνεκτίμηση στοιχείων που συνέλεξε, ένορκων καταθέσεων, κλπ., διαπιστώθηκε ότι η πραγματική έδρα της βρετανικής οντότητας κατά την ίδρυση της το 2011 ήταν στην Ελλάδα,, Το ακίνητο επί της ,,, είχε αρχικά μισθωθεί από 12/01/2010 έως 15/02/2011 από την εταιρεία ΚΑΙΝΟΤΟΜΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ, της οποίας διαχειρίστρια ήταν η σύζυγος του, κα (η οποία είναι και κόρη του προσφεύγοντος). Την 01/03/2011 υπεγράφη νέο μισθωτήριο συμβόλαιο για το εν λόγω ακίνητο με τον, αποκλειστικά ως κατοικία. Από το ακίνητο αποχώρησε τον Νοέμβριο του 2011, αφήνοντας οφειλές από ενοίκια και λογαριασμούς ΔΕΚΟ.

Στις 25/07/2012 ιδρύθηκαν από τον προσφεύγοντα και από τους και, δύο βρετανικές οντότητες: α) και β) Μέτοχοι και στις δύο επιχειρήσεις είναι οι βρετανικές οντότητες : α) και β), οι οποίες είναι μέτοχοι και στην

Στις 25/05/2013, έκανε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα η επιχείρηση, ΑΦΜ, με διαχειριστή τον προσφεύγοντα και μέλη τις βρετανικές επιχειρήσεις : α), ΑΦΜ, Ο.Μ. με ποσοστό 50% και β), ΑΦΜ, Ε.Μ. με ποσοστό 50%.

Στις Βρετανικές επιχειρήσεις διαχειριστής είναι ο προσφεύγων. Η έδρα της είναι η δ/ση

Με την με αρ. 81/15-10-2013 έκθεση κατάσχεσης της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων - Τμήμα Α' του Σ.Δ.Ο.Ε., στα πλαίσια αντίστοιχης έρευνας που αυτή διεξήγαγε, κατασχέθηκαν έγγραφα και ηλεκτρονικά αρχεία από την έδρα της επιχείρησης επί της, Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων εγγράφων και ηλεκτρονικών αρχείων, προκύπτει ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά των τριών βρετανικών οντοτήτων με τις ελληνικές επιχειρήσεις, η υποβολή των αιτήσεων, οι τιμολογήσεις, η διαχείριση των εισπράξεων των επιχορηγήσεων και η απόδοση των «μεριδίων» στις ελληνικές επιχειρήσεις - πελάτες, διενεργούνταν από τις εγκαταστάσεις επί της στο

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η είχε έδρα στην Ελλάδα το 2011 την, ενώ από το 2012 και οι τρεις βρετανικές επιχειρήσεις α) β) και γ) είχαν έδρα την

Επιπλέον, σύμφωνα με το πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής - Αιγαίου, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων μαζί με τους και, ίδρυσαν ένα πλέγμα από είκοσι τρεις (23) συνολικά επιχειρήσεις με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Η.Π.Α., τη Νέα Ζηλανδία, την Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα, με στόχο την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την μία εταιρεία στην άλλη, την έκδοση εικονικών τιμολογίων σε Ελληνικές επιχειρήσεις και την δημιουργία άλλων οντοτήτων. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε για τις εταιρίες:

«Α.»

Ιδρύθηκε το 2011 στο Ηνωμένο Βασίλειο, με έδρα και μετόχους τις βρετανικές οντότητες: α) και β) Σύμφωνα με τις Βρετανικές Αρχές, διευθυντής της οντότητας είναι ο (για τον οποίο φορολογικός εκπρόσωπος στην Ελλάδα είναι ο), ενώ σύμφωνα με το τηρούμενο αρχείο της στην οποία τηρούνταν τραπεζικοί λογαριασμοί της ανωτέρω οντότητας, ιδιοκτήτες και εκπρόσωποι είναι ο και Οι Βρετανικές Αρχές αναφέρουν ότι έχει υποβάλλει φορολογική δήλωση μόνο για τη χρήση 2013 (έως 31/05/2013), ενώ δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα των φορολογικών αρχών της Βρετανίας για προσκόμιση στοιχείων.

Οι δύο βασικοί μέτοχοι (α) (UK) και β) είναι βρετανικές οντότητες, οι οποίες δεν έχουν υποβάλλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις, σύμφωνα με τις βρετανικές αρχές. Μέτοχοι των ανωτέρω οντοτήτων είναι δύο οντότητες με έδρα τις Η.Π.Α.: α) και β) Σύμφωνα με τα δημοσιευθέντα στοιχεία στον ιστότοπο του βρετανικού εμπορικού μητρώου μέτοχος και διευθυντής της είναι ο και για την είναι ο

Β.

Ιδρύθηκε στις 25/07/2012 στο Ηνωμένο Βασίλειο, έδρα και μετόχους τις βρετανικές οντότητες: α) και β), ενώ από 30/01/2014 μοναδικός εταίρος εμφανίζεται η εταιρεία (ΗΠΑ). Σύμφωνα με τις Βρετανικές Αρχές, διευθυντής της οντότητας είναι ο (για τον οποίο φορολογικός εκπρόσωπος στην Ελλάδα είναι ο), ενώ σύμφωνα με το τηρούμενο αρχείο της στην οποία τηρούνταν τραπεζικοί λογαριασμοί της ανωτέρω οντότητας, ιδιοκτήτης και εκπρόσωπος είναι ο προσφεύγων Οι Βρετανικές Αρχές αναφέρουν ότι δεν έχει υποβάλλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις, δεν έχει δραστηριότητα και δεν απασχολεί προσωπικό, ενώ δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα των φορολογικών αρχών της Βρετανίας για προσκόμιση στοιχείων.

Οι δύο βασικοί μέτοχοι (α) και β), είναι βρετανικές οντότητες, οι οποίες δεν έχουν υποβάλλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις, σύμφωνα με τις βρετανικές αρχές. Μέτοχοι των ανωτέρω οντοτήτων είναι δύο οντότητες με έδρα τις Η.Π.Α.: α) και β) Σύμφωνα με τα δημοσιευθέντα στοιχεία στον ιστότοπο του βρετανικού εμπορικού μητρώου μέτοχος και διευθυντής της είναι ο και για την είναι ο

Γ.

Ιδρύθηκε στις 25/07/2012 στο Ηνωμένο Βασίλειο, με έδρα και μετόχους τις βρετανικές οντότητες: α) και β) ενώ από 30/01/2014 μοναδικός εταίρος εμφανίζεται η εταιρεία (ΗΠΑ). Σύμφωνα με τις Βρετανικές Αρχές, διευθυντής της οντότητας είναι ο (για τον οποίο φορολογικός εκπρόσωπος στην Ελλάδα είναι ο), ενώ σύμφωνα με το τηρούμενο αρχείο της στην οποία τηρούνταν τραπεζικοί λογαριασμοί της ανωτέρω οντότητας, ιδιοκτήτης και εκπρόσωπος είναι ο προσφεύγων Οι Βρετανικές Αρχές αναφέρουν ότι δεν έχει υποβάλλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις, δεν έχει δραστηριότητα και δεν απασχολεί προσωπικό, ενώ δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα των φορολογικών αρχών της Βρετανίας για προσκόμιση στοιχείων.

Οι δύο βασικοί μέτοχοι (α) και β) είναι βρετανικές οντότητες, οι οποίες δεν έχουν υποβάλλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις, σύμφωνα με τις βρετανικές αρχές. Μέτοχοι των ανωτέρω οντοτήτων είναι δύο οντότητες με έδρα τις Η.Π.Α.: α) και β) Σύμφωνα με τα δημοσιευθέντα στοιχεία στον ιστότοπο του βρετανικού εμπορικού μητρώου μέτοχος και διευθυντής της είναι ο και για την είναι ο»

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εξοφλήσεις των εικονικών τιμολογίων ήταν επίσης εικονικές, καθώς εξοφλούνταν από συγκεκριμένο υποκατάστημα της στο Κολωνάκι (Ηροδότου), με καταθέτη είτε τον προσφεύγοντα (383 περιπτώσεις αιτημάτων), είτε άλλα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα, σε λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών οντοτήτων στην, αφού προηγουμένως διενεργούνταν ανάλογες αναλήψεις. Στην πραγματικότητα δηλαδή ανακύκλωναν τα ίδια ποσά, καθώς έκαναν αναλήψεις και στη συνέχεια τα επανακατέθεταν με την αιτιολογία της εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων. Εναλλακτικά, κάποιες εξοφλήσεις διενεργούνταν με μεταφορά χρημάτων από τραπεζικό λογαριασμό της βρετανικής οντότητας (UK), προς τραπεζικούς λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών οντοτήτων με την αιτιολογία της εξόφλησης τιμολογίων και στη συνέχεια τα μεταφερόμενα ποσά επέστρεφαν στον τροφοδότη λογαριασμό της

..... Η είσπραξη των ποσών των επιχορηγήσεων διενεργούνταν πάλι από τους ίδιους, με οπισθογράφηση των επιταγών και κατάθεση των ποσών των επιχορηγήσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς νομικών οντοτήτων που ουσιαστικά ανήκαν στους τρεις (3) εμπλεκόμενους ή σε τραπεζικούς λογαριασμούς των ίδιων των εμπλεκόμενων, ακόμη και με έκδοση της επιταγής κατευθείαν στο όνομα του προσφεύγοντος

Στη συνέχεια, απέδιδαν μέρος του ποσού της επιχορήγησης ως «μερίδιο» στην Ελληνική εταιρεία - πελάτη, είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του πελάτη, είτε με καταβολή μετρητών.

Από τα ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενα και από τις λεπτομερείς πληροφορίες που περιέχονται στο με ID υπόθεσης πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής - Αιγαίου, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων

..... μαζί με τους και

....., είναι πραγματικά **υποκρυπτόμενοι** πίσω από ένα πλέγμα είκοσι τριών (23) συνολικά οντοτήτων με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Η.Π.Α., την Νέα Ζηλανδία, την Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα. Οι συγκεκριμένες οντότητες είναι ανύπαρκτες από φορολογικής άποψης, καθώς δεν υποβάλλουν δηλώσεις, δεν διαθέτουν επαγγελματικές εγκαταστάσεις και δεν απασχολούν προσωπικό. Οι ανωτέρω οντότητες ιδρύθηκαν με στόχο την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την μία εταιρεία στην άλλη, την έκδοση εικονικών τιμολογίων σε Ελληνικές επιχειρήσεις και την δημιουργία άλλων οντοτήτων.

Από το σύνολο των οντοτήτων, τρεις (3) βρετανικές οντότητες α)..... β)..... και γ)..... υπέβαλαν για λογαριασμό Ελληνικών επιχειρήσεων 547 αιτήσεις επιχορήγησης μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, ήτοι α)....., β)..... και γ)..... και εξέδωσαν συνολικά **1.629 εικονικά τιμολόγια** παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας **21.665.106,37€** στις **χρήσεις 2011 έως 2014**.

Από το σύνολο των εικονικών τιμολογίων, 330 τιμολόγια αξίας 3.723.574,02€ είναι πλήρως εικονικά ως προς την συναλλαγή, καθώς διαπιστώθηκε ότι οι υπηρεσίες που εμπεριέχονταν σε αυτά, δεν είχαν παρασχεθεί ποτέ, ενώ τα υπόλοιπα 1.299 τιμολόγια αξίας 17.941.532,02€, είναι μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς τη συναλλαγή, καθώς η, ως ενδιάμεσος φορέας πληρωμών, θεώρησε ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές υφίστανται στην καλύτερη περίπτωση υπερτιμολόγηση, αν όχι πλήρη εικονικότητα.

Οι ανωτέρω οντότητες είχαν εν τοις πράγμασι πλήρως οργανωμένη και ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα (....., Αθήνα στη χρήση 2011 και στην οδό, από το 2012). Οι πραγματικοί εκπρόσωποι και διαχειριστές των οντοτήτων ήταν ο προσφεύγων μαζί με τους και

Εξ όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος οδηγήθηκε σε ασφαλείς διαπιστώσεις και κατόπιν τούτων εξέδωσε νόμιμα τις προσβαλλόμενες πράξεις αιτιολογώντας νομίμως, σαφώς και επαρκώς τις καταλογιζόμενες παραβάσεις λόγω άσκησης της σχετικής δραστηριότητας ως υποκρυπτόμενο

πρόσωπο κατόπιν ορθής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νομιμότητας είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εξοφλήσεις των εικονικών τιμολογίων ήταν επίσης εικονικές, καθώς εξοφλούνταν από συγκεκριμένο υποκατάστημα της στο Κολωνάκι (Ηροδότου), με καταθέτη είτε τον προσφεύγοντα (383 περιπτώσεις αιτημάτων), είτε άλλα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα, σε λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών οντοτήτων στην, αφού προηγουμένως διενεργούνταν ανάλογες αναλήψεις. Στην πραγματικότητα δηλαδή ανακύκλωναν τα ίδια ποσά, καθώς έκαναν αναλήψεις και στη συνέχεια τα επανακατέθεταν με την αιτιολογία της εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων. Εναλλακτικά, κάποιες εξοφλήσεις διενεργούνταν με μεταφορά χρημάτων από τραπεζικό λογαριασμό της βρετανικής οντότητας, προς τραπεζικούς λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών οντοτήτων με την αιτιολογία της εξόφλησης τιμολογίων και στη συνέχεια τα μεταφερόμενα ποσά επέστρεφαν στον τροφοδότη λογαριασμό της Η είσπραξη των ποσών των επιχορηγήσεων διενεργούνταν πάλι από τους ίδιους, με οπισθογράφιση των επιταγών και κατάθεση των ποσών των επιχορηγήσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς νομικών οντοτήτων που ουσιαστικά ανήκαν στους τρεις (3) εμπλεκόμενους ή σε τραπεζικούς λογαριασμούς των ίδιων των εμπλεκόμενων, ακόμη και με έκδοση της επιταγής κατευθείαν στο όνομα του προσφεύγοντος Στη συνέχεια, απέδιδαν μέρος του ποσού της επιχορήγησης ως «μερίδιο» στην Ελληνική εταιρεία - πελάτη, είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του πελάτη, είτε με καταβολή μετρητών. Εξ όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος οδηγήθηκε σε ασφαλείς διαπιστώσεις και κατόπιν τούτων εξέδωσε νόμιμα τις προσβαλλόμενες πράξεις αιτιολογώντας νομίμως, σαφώς και επαρκώς τις καταλογιζόμενες παραβάσεις λόγω άσκησης της σχετικής δραστηριότητας ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο κατόπιν ορθής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νομιμότητας είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 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... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα

συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος...». Επιπλέον στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 προβλέπεται ότι: «...5. 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.»

Στην προκειμένη περίπτωση με τη με αριθμό 1032/2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2011 καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 που αφορά στη χρήση 2011. Σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό με πενταετή προθεσμία παραγραφής, που αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται της ελεγχόμενης χρήσης, ίσχυσε μέχρι την 31-12-2017. Περαιτέρω πρέπει να επισημανθεί με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α της παρ. 2 του άρθρ. 68 του Ν. 2238/1994 επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος.

Άλλως και σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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...».

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων ορθώς κοινοποιήθηκε η ανωτέρω πράξη την 29/12/2017, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση επίδοσης καθώς δεν έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του προστίμου και ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψε ότι η εταιρίαείχε έδρα στην Ελλάδα το 2011 την
....., ενώ από το 2012 και οι τρεις βρετανικές επιχειρήσεις: α)
..... β)και γ) είχαν

έδρα την Οι ανωτέρω οντότητες είχαν εν τοις πράγμασι πλήρως οργανωμένη και ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα. Οι πραγματικοί εκπρόσωποι και διαχειριστές των οντοτήτων ήταν ο προσφεύγων μαζί με τους και

Ωστόσο οι ανωτέρω εταιρίες βρετανικών συμφερόντων δεν έχουν εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο ούτε έχουν δηλώσει φορολογική έδρα, με αποτέλεσμα η αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να προσδιορίζεται από τον τόπο κατοικίας του προσφεύγοντος και υποκρυπτόμενου εκπροσώπου, διαχειριστή σύμφωνα με τα πορίσματα του ελέγχου των ανωτέρω εταιριών.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν αρμοδίως και νομίμως από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας λόγω της διεύθυνσης κατοικίας του προσφεύγοντος και εκπροσώπου των ανωτέρω εταιριών και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.4 ν.2859/2000) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2011

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

-Πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 ν.2523/1997 : **1.170,00 ευρώ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2012

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

-Πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 ν.2523/1997 : **1.170,00 X 2 = 2.340,00 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.