



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/05/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 938

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, ως διαχειρίστριας και νομίμου εκπροσώπου της Μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθ.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, ως διαχειρίστριας και νομίμου εκπροσώπου της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ. 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 υπ' αριθ.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην ανωτέρω μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, για μη συμμόρφωσή της με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 η και 2 ε του Ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ.-2017 αίτημα της Δ.Ο.Υ. για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση των βιβλίων που τηρούσε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2010.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ.-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής μετά την κοινοποίηση στις 21/12/2016 των υπ' αρ. αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, με τις οποίες έγιναν δεκτές οι προσφυγές της επιχείρησης «.....», ακυρώθηκαν οι αποφάσεις επιβολής προστίμου (για μη επίδειξη και μη διαφύλαξη βιβλίων) της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010, λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης των σχετικών προσκλήσεων και διατάχθηκε η επανάληψη διαδικασίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου.
- Η προσφεύγουσα δεν ήταν στην πράξη διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, αλλά υποκρυπτόταν άλλο πρόσωπο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε την με αριθμό απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου
- Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται ειδικής, επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2. Του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 και 2. Του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ. 2 Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«2. 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».

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«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...».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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.»

Επειδή, η επιχείρηση «.....» δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010. Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (εισοδήματος) είναι δεκαπενταετής. Κατά συνέπεια κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις/12/2017 δεν είχε εκλείψει η υποχρέωσή της να διαφυλάξει τα βιβλία της και να θέσει αυτά στη διάθεση του ελέγχου και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας α) ότι δεν ήταν στην πράξη η διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης και β) ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται ειδικής, επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον

προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η με ημερομηνία θεώρησης-12-2017 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ., στην οποία παρατίθενται οι ισχύουσες διατάξεις, τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ενώ γίνεται υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου με τρόπο αναλυτικό, αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμό2005 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου η οποία καταχωρήθηκε νόμιμα στο βιβλίο Ε.Π.Ε. του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό δημοσίευσης 2005 και ΑΜ και εν συνεχεία δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ 2005, συστάθηκε η Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» της οποίας μοναδική εταίρος, διαχειριστής και εκπρόσωπος ορίστηκε η

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υπόκεινται:

.....

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους».

Επειδή, με βάση την ΠΟΛ 1091/2013 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), αφού έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι:

«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 υποχρέου 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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, στη με αριθμό απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία διατάσσεται η επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης «.....» στην προσφεύγουσα από τον φερόμενο ως εν τοις πράγμασι διαχειριστή αυτής, πιθανολογήθηκε απλώς ότι η προσφεύγουσα δε διέθετε διαχειριστική εξουσία και ότι εκτελούσε επί της ουσίας χρέη και καθήκοντα υπαλλήλου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι ήταν παντελώς αμέτοχη στη διοίκηση της επιχείρησης παρά μόνο προβάλλει ισχυρισμούς οι οποίοι ωστόσο δεν τεκμηριώνονται με απτές αποδείξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ.18.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, ως διαχειρίστριας και νομίμου εκπροσώπου της Μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 01/01-31/12/2017.

Πρόστιμο	2.500,00€
----------	-----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.