



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 27/01/2017

Αριθμός απόφασης: 336

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 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.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. 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».
- στ. 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».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

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

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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».

θ. 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.».

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **του και της**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, Τ.Κ. με Τ.Θ. υπό τη φερόμενη ιδιότητά του ως Αντιπροέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου, (συνυπόχρεου) της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας «.» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «.....», κύρια δραστηριότητα ιδιωτικές υπηρεσίες δικτύου για ενσύρματα συστήματα τηλεπικοινωνιών και διεύθυνση έδρας επί της οδού αριθ. -Θεσσαλονίκη κατά της με αριθμ.**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2006 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-**2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** για την παραπάνω υπόχρεη ανώνυμη εταιρία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον προσφεύγοντα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο

εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχ/σης πρόστιμο ύψους 202.085,07 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2005-2006 από την Δ.Ο.Υ., με βάση την πολ 1037/2005, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθμ.-2011 χειρόγραφης εντολής και 36/13-03-2012 εντολής ελεγχίς του λόγω κατάργησης του κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ Δ του άρθρου 1 του ν. 4254/2014.

Η παραπάνω ανώνυμη εταιρία είχε κηρυχθεί σε **Πτώχευση** με την υπ' Αριθ. / 25-04-2007 Απόφαση του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, στην συνέχεια όμως βάσει της υπ' Αριθ. / 05-11-2007 Απόφασης του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κηρύχθηκε Παύση εργασιών της εν λόγω Πτώχευσης λόγω ελλείψεως στοιχείων ενεργητικού. Κατά συνέπεια, κατά τον χρόνο διεξαγωγής του Φορολογικού Ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. δεν υπήρχε εν ενεργεία Σύндικος Πτωχεύσεως, ώστε να του επιδοθούν οι συνταχθείσες Εκθέσεις και εκδοθείσες Πράξεις, με αποτέλεσμα η Κοινοποίηση να γίνει από την παραπάνω Δ.Ο.Υ. στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο καθώς επίσης και στον Αντιπρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρείας ο οποίος είναι και ο προσφεύγων στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, με βάση το με αριθ. 66/27.05.2005 πρακτικό του ΔΣ της εταιρίας που καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της Νομαρχίας Θεσ/νίκης στις 29/07/2005, σύμφωνα με το οποίο το ΔΣ παρέχει εξουσιοδότηση στο Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο (Διευθύνοντες Σύμβουλοι) όπως εκπροσωπούν από κοινού ή κατά μόνας την εταιρία ενώπιον κάθε Δημόσιας Αρχής και Υπηρεσίας.

Η οριστική παύση εργασιών βεβαιώνεται και στην με αρ.πρωτ.-2013 έκθεση Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε με το έγγραφο σημείωμα που κατέθεσε ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος του Στις2013 σε απάντηση της με αρ./2012 κλήσης του για ανωμοτί κατάθεση αναφέρει ότι η επιχείρηση είχε διακόψει τις εργασίες της οριστικά τον Απρίλιο του 2006 λόγω επίσχεσης εργασίας των εργαζομένων κι ότι αδυνατεί να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που του ζητήθηκαν γιατί δεν τα είχε στην κατοχή του.

Το ίδιο επιβεβαιώνεται -σύμφωνα με την ίδια έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε- και από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου της έδρας της ανώνυμης εταιρίας που δήλωσε ότι η εταιρία είχε εγκαταλείψει το ακίνητο από το 2006 επειδή δεν κατέβαλε το μίσθωμα καταθέτοντας σχετικά την υπ' αριθμ...../20-10-2006 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία διατάχθηκε η απόδοση της χρήσης του μισθίου από την παραπάνω ΑΕ, κατόπιν της υπ' αριθ./18-4-2006 αγωγής των ιδιοκτητών. Επίσης δήλωσε, ότι οι εργαζόμενοι προέβησαν σε κατάληψη των εγκαταστάσεων της

επιχείρησης διεκδικώντας τα δεδουλευμένα κατά την διάρκεια της οποίας είχαν προβεί σε λεηλασίες όχι μόνο του κτιρίου αλλά και περιουσιακών στοιχείων της.

Η ΑΕ δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. για μεταφορά της έδρας της, ούτε γνωστοποίησε τον χώρο όπου θα φυλάσσονται τα βιβλία και στοιχεία εφεξής. Ο έλεγχος, αρχικά απέστειλε συστημένη την με αριθ. πρωτ./2-1-2015 Πρόσκληση στην ΑΕ αλλά και στην - δηλωμένη στο Ταχίς- διεύθυνση κατοικίας του Προέδρου και Διευθύνοντα Συμβούλου της εταιρίας, του, για να γνωστοποιήσει τον χώρο στον οποίο φυλάσσονται τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της Α.Ε με Α.Φ.Μ:, χρήσεων 2005 και 2006, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης αυτής, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός επιτόπιος έλεγχος.

Η προθεσμία των πέντε ημερών παρήλθε κι η πρόσκληση επεστράφη ως αζήτητη. Επικοινωνήσε όμως η δικηγόρος του Προέδρου και ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ο Κος συνελήφθη στα Διαβατά, τα βιβλία βρίσκονται σε μία αποθήκη και είναι προς διάθεση του ελέγχου. Αρχές Φεβρουαρίου του 2015 τηλεφώνησε και ο αδελφός του Προέδρου,, μέλος του Δ.Σ, κι ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ο όγκος των βιβλίων και στοιχείων είναι περίπου 10 ντοσιέ και βρίσκονται σε κτίριο επί της οδού κι εκεί μπορεί να γίνει ο έλεγχος. Στην συνέχεια όμως, δεν ανταποκρίθηκαν περαιτέρω κι επειδή πέρασε μεγάλο χρονικό διάστημα, ο έλεγχος επανήλθε με την με αριθ. πρωτ./.....-2016 νέα πρόσκληση -συστημένη επιστολή- προς τον Κο του, σε συνέχεια της πρώτης, όπως θέσει εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η ΑΕ στις χρήσεις 2005 και 2006 καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τις χρήσεις αυτές κι επιπλέον να **ορίσει εγγράφως, τόπο και χρόνο και το αρμόδιο πρόσωπο νόμιμα εξουσιοδοτημένο** για την παροχή πληροφοριών, με σκοπό την διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.

Η ίδια πρόσκληση με αριθ. πρωτ./.....-2016 απεστάλη συστημένα και στον προσφεύγοντα, Αντιπρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της ΑΕ, (σύμφωνα με το αρ./5-8-2005 τελευταίο Φ.Ε.Κ συγκρότησης Δ.Σ Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης), η οποία επεστράφη ως αζήτητη.

Παράλληλα, τίθεται υπόψη του ελέγχου το αρ.πρωτ.....-2013 πληροφοριακό δελτίο του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε), με το οποίο ζητούνται πληροφορίες για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006, στα πλαίσια του διενεργούμενου τακτικού φορολογικού ελέγχου για την επιχείρηση «. . .» με Α.Φ.Μ, καθώς διαπιστώθηκε ότι η προαναφερθείσα επιχείρηση σε πολλές περιπτώσεις εξέδωσε υπερτιμολογημένα παραστατικά σε επιχειρήσεις με αξία τηλεκαρτών πολύ μεγαλύτερη από την αξία διάθεσης στη λιανική, μία από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι είναι και η «.....» και με αφορμή το πληροφοριακό αυτό δελτίο εκδόθηκε περαιτέρω εντολή μερικού ελέγχου για διασταύρωση στοιχείων. Κατόπιν των νέων στοιχείων, ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου με την αρ.πρωτ...../.....-2016 πρόσκληση η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις2016, και

την οποία παρέλαβε υπογράφοντας με την ρητή επιφύλαξη κάθε δικαιώματος του αρνούμενος την εκπροσώπηση της εν λόγω εταιρίας.

Παράλληλα θυροκολλήθηκε η με αρ.πρωτ.....-2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οικία του Πρόεδρου και Διευθύνοντα Συμβούλου της εταιρίας, του επί της οδού, στην Θεσσαλονίκη ως τελευταία δηλωμένη του κατοικία με μάρτυρα.

Η προθεσμία των πέντε ημερών παρήλθε χωρίς καμία ανταπόκριση από τον νόμιμο εκπρόσωπο της ΑΕ

Ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ.πρωτ.-/2016 έγγραφη απάντηση στην παραπάνω πρόσκληση, σύμφωνα με την οποία αρνείται ουσιαστικά την εκπροσώπηση της ΑΕ καθώς από 07-04- 2006 είχε ήδη νομίμως παραιτηθεί από το Δ.Σ της και από την ιδιότητά του ως Αντιπρόεδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτού. Δηλώνει επίσης, ότι δεν έχει στην κατοχή του ούτε είναι σε θέση να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών αυτής, υποδεικνύοντας τον Κο τον αποκλειστικά αρμόδιο για την οικονομική διαχείριση της εταιρίας στην οποία δεν είχε ουδέποτε εμπλακεί, ως Τεχνικός Διευθυντής της κατ' ουσία.

Προσκόμισε την αποδοχή της παραίτησης του με το υπ' αριθμ./7-4-2006 πρακτικό Δ.Σ το οποίο καταχωρήθηκε στη Διεύθυνση Εταιριών - ΜΑΕ της Ν.Α Θεσσαλονίκης στις 26-6-2006 με αρ.πρωτ./84 72, την εξώδικη δήλωση της παραίτησής του επισημαίνοντας στα εναπομείναντα μέλη του ΔΣ της εταιρίας την υποχρέωση αντικατάστασης του, κατ' αρθρ.11 του καταστατικού της, η οποία υποβλήθηκε στις 14-04-2006 στην αυτή Υπηρεσία ΜΑΕ όπως προκύπτει και από το με αρ.πρωτ./...../18-04-2006 έγγραφο της Διεύθυνσης Εταιριών - ΜΑΕ.

Με την αριθ.....-/.....-2016 εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής σχέσης, ο προσφεύγων, οριστικοποίησε εκπρόθεσμα την λύση της σχέσης του ως Αντιπρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος από το Δ.Σ της ΑΕ, **με ημερομηνία 26/06/2006.**

Το παραπάνω πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 επιβλήθηκε λόγω της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη στοιχειοθέτηση/θεμελίωση της φερόμενης ως αλληλέγγυας και προσωπικής ευθύνης στο πρόσωπό του προσφεύγοντος
- 2) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν. 2523/1997 για τη χρήση 2006
- 3) Απόλυτη ακυρότητα του διενεργηθέντος ελέγχου – παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη στοιχειοθέτησης/θεμελίωσης της φερόμενης ως αλληλέγγυας και προσωπικής ευθύνης του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 115 παρ 1 του ν 2238/1994 ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών **κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους**, ευθύνονται **προσωπικώς και αλληλεγγύως** για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, **ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους**. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί ευθύνης εις ολόκληρον καταβολής του φόρου) περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι

«Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α),

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά τον χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσης του φόρου.».

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και ειδικότερα **στο άρθρο 50 του νόμου αυτού** ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από 1-1-2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές γεννημένες μέχρι την 1-1-2014 ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις των **άρθρων 115 και 101 του ν2238/1994 και άρθρου 55 ΚΦΑ**, πριν δε την ισχύ του ν. 2238/1994 η σχετική ευθύνη των διοικούντων ορίζονταν στις διατάξεις του άρθρου 41 παρ 6 ν 1640/1919, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 νδ 3843/1958.

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των διοικούντων το νομικό πρόσωπο κατ' άρθρο 115 παρ. 1 του Ν 2238/1994 και 55 περ β ΚΦΠΑ αρκεί η απόκτηση μιας εκ των περιοριστικά αναφερόμενων ιδιοτήτων κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου, δηλαδή ο διορισμός αυτών και η αποδοχή του διορισμού τους από το πρόσωπο αυτό, είναι δηλαδή

ευθύνη αντικειμενική, χωρίς να ενδιαφέρει το βουλευτικό στοιχείο ή η ανάμειξη στη δημιουργία της οφειλής ή η ύπαρξη υπαιτιότητας του προσώπου στη δημιουργία του εταιρικού χρέους (ΝΣΚ 173/2001, ΕφΘεσ 719/2009 ΔΕΕ 2009.1214).

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 7^α περ γ και 7β παρ 15 του ν 2190/1922, όπως ισχύει, προκύπτει ότι οι αποφάσεις της Διοίκησης ενός νομικού προσώπου για διορισμό των προσώπων που έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν, όπως και η για οποιοδήποτε λόγο παύση της εκπροσώπησης τους υποβάλλονται σε δημοσιότητα, η οποία δεν αποτελεί συστατικό τύπο (ad solemnitatem), αλλά έχει **βεβαιωτικό - δηλωτικό χαρακτήρα** (ad probationem), ώστε αν η απόφαση δεν έχει υποβληθεί στην προβλεπόμενη δημοσιότητα, **η εταιρία δεν μπορεί να την επικαλεστεί έναντι τρίτων**, εκτός αν αποδείξει ότι οι τρίτοι την γνώριζαν, ενώ αντίθετα μπορούν να την επικαλεστούν κατ'αυτής οι τρίτοι (ΑΠ 916/2004, ΑΠ 307/2003).

Επειδή, για τη λήξη της ευθύνης του παραιτηθέντος διοικούντος βάσει του άρθρου 115 παρ 1 του Ν 2238/1994 και αρ 55 περ β ΚΦΠΑ, δεν αρκεί η νόμιμη παραίτησή του, αλλά απαιτείται και **η μη καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος παραίτησης**, η παραίτηση δηλαδή αυτή από το ΔΣ να μην υπερβαίνει προφανώς τα όρια που επιβάλλει η καλή πίστη ή ο κοινωνικός ή οικονομικός σκοπός του δικαιώματος, ιδιαίτερα δε όταν το δικαίωμα αυτό ασκείται λίγο πριν την λύση της εταιρίας, με αποκλειστικό σκοπό να αποφύγει ο παραιτούμενος την πληρωμή του οφειλόμενου από την εταιρία φόρου (ΣΤΕ 3350/1995, ΣΤΕ 2028/1997, 708/2008, Αικ.Φινοκαλιώτη, Η αστική ευθύνη των διοικούντων ΑΕ και ΕΠΕ για φορολογικές οφειλές σ 286 επ).

Επειδή, η διοίκηση και εκπροσώπηση της ΑΕ προβλέπεται είτε από το νόμο που τη διέπει είτε από ειδικά προβλεπόμενη ρύθμιση στο καταστατικό αυτής, και ανήκει κατ'αρχάς στο Δ.Σ., το οποίο ενεργεί για το σκοπό αυτό συλλογικά, επιτρέποντας την υποκατάστασή του από έναν ή περισσότερους συμβούλους ή τρίτους, στους οποίους μεταβιβάζονται οι εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης, θεμελιώνοντας παράλληλα την (αστική) ευθύνη των οργάνων αυτών του νομικού προσώπου έναντι τρίτων από πράξεις ή παραλείψεις τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Επειδή, η αστική ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες έναντι τρίτων διαφοροποιείται από την ευθύνη των προσώπων αυτών για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου, ευθύνη που θεσπίζεται **με τις ως άνω αναφερόμενες ειδικές διατάξεις, διαφοροποιώντας την** στη φύση της από την πρώτη, καθόσον η ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου είναι **γνήσια αντικειμενική** ευθύνη, σε αντίθεση με τον κανόνα της υποκειμενικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα που ισχύει έναντι των λοιπών τρίτων.

Επειδή, η ευθύνη αυτή των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές της εταιρίας που διοικούν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι ευθύνη άμεση, προσωπική, πρόσθετη και απεριόριστη, καθώς επίσης είναι ευθύνη αντικειμενική και εις ολόκληρον (αλληλέγγυα), συντρέχει δε σωρευτικά με την ευθύνη του νομικού προσώπου ή οποιουδήποτε άλλου διοικούντα το νομικό πρόσωπο στη διάρκεια λειτουργίας ή κατά τη λύση αυτού.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ 1 του ν 2238/1994 και άρθρο 55 περ β ΚΦΠΑ η ευθύνη των διοικούντων για φορολογικές οφειλές κατά το στάδιο λύσης της ανώνυμης εταιρίας, εφόσον έχουν μια από τις ρητά αναφερόμενες σε αυτό ιδιότητες, προσδιορίζεται **στο φόρο εισοδήματος, στους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος (πχ φόρος μισθωτών υπηρεσιών) και στο ΦΠΑ**, όπως ρητά αναφέρεται στα ως άνω άρθρα, αλλά επεκτείνεται και **στα πρόστιμο ΚΒΣ** (ΣΤΕ 2869/2013), και **στα πρόστιμα ΚΦΕ και στα πρόστιμα ΚΦΠΑ** (ΣΤΕ 1326/2012), ειδικότερα στο άρθρο 9 παρ. 4 ν. 2523/1997 ορίζεται ότι ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994, για δε τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. Η δε παραπομπή στη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής συμπεριλαμβάνει και το άρθρο 115 Ν. 2238/1994 (ΣΤΕ 2869/2013, 1326/2012)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 115 παρ 1 του Ν 2238/1994 και άρθρου 55 περ β ΚΦΠΑ και τις διατάξεις των ειδικότερων φορολογιών που ρητά παραπέμπουν στις διατάξεις αυτές, ο προσφεύγων, **έχοντας την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου κατά τη λύση της εταιρίας**, ευθύνεται για το φόρο εισοδήματος, τους παρακρατούμενους φόρους και το ΦΠΑ, καθώς και για τα πρόστιμα ΚΒΣ, ΚΦΕ και ΚΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε κατά την-2006 δήλωση παραίτησης από τη θέση του Διευθύνοντος Συμβούλου και Αντιπροέδρου της εταιρίας λίγο πριν τη λύση της εταιρίας (κήρυξη της πτώχευσης κατά την 25-4-2007), (αριθμ. ΜΑΕ/...../26-6-2006), κοινοποιήθηκε δε αυτή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις2016, επιδιώκοντας να της προσδώσει αναδρομική ισχύ, χωρίς ωστόσο να υποβληθεί σε δημοσιότητα (δημοσίευση στο ΦΕΚ) ώστε να την γνωρίζουν οι τρίτοι και ως προς αυτούς έχει ισχύ από την κοινοποίηση της προς αυτούς, ήτοι από την-2016 και μετά. Συνεπώς ο ισχυρισμός προβάλλεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί του παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ για την ένδικη χρήση 2006

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*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.*»

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «*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 ενάσκησή 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.». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) **από συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β).....γ», (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α` 276/22.12.2006).

Επειδή, στο άρθρο 57 του Ν.2859/2000 ρητά ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου

φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.».

Επειδή, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που

λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, από το απεστάλησαν: α) η με αρ. πρωτ./12-12-2013 γνωστοποίηση της παρ.5 αρθρ.37 του ν.4141/2013 στην διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος, αντιπροέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου (σύμφωνα με το τελευταίο ΦΕΚ συγκρότησης Δ.Σ -αρ. Φύλλου/5-8-2005 β) η αρ.πρωτ...../12-12-2013 γνωστοποίηση της παρ.5 άρθρ.37 του ν.4141/2013 στην διεύθυνση κατοικίας του, Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου (σύμφωνα με το ίδιο Φ.Ε.Κ) και γ) η με αρ. πρωτ./12-12-2013 γνωστοποίηση της παρ.5 άρθρ.37 του ν.4141/2013 στη διεύθυνση που είναι δηλωμένη ως έδρα της επιχείρησης περί διενέργειας φορολογικού ελέγχου στις υπό κρίση χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 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. ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ.-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθμ./16-11-2011 χειρόγραφης εντολής και/13-03-2012 εντολής ελεγχis του, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί ακυρότητας του διενεργηθέντος ελέγχου διαφορετικά παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, 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.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες

επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεπτοιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το

γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2016 έκθεση μερικού ελέγχου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της, υπό ιδιότητά του ως Αντιπροέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου, (συνυπόχρεου) της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας «.» – **Α.Φ.Μ.**,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006
	67.361,69 Χ 3 = 202.085,07 €

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 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