



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

**Θεσσαλονίκη: 27-1-2017
Αριθ. Απόφασης: 308**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

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.

κ. 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.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» **Α.Φ.Μ.** κατά: α) της **με αριθμ.-2016** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, β) **της με αριθμ.-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 02/08/2006-31/12/2007, γ) **της με αριθμ.-2016** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από 02/08/2006 έως 31/12/2007, δ) **της με αριθμ.-2016** πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, ε) **της με αριθμ.-2016** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 ν. 2523/97) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 έως 31/12/2008 στ) **της με αριθμ.-2016** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 έως 31/12/2008, και των από/2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

5.Τη με ημερομηνία-2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση 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 της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «» με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αριθμό-**2016** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος επιχείρησης «. . ..» διαφορά κύριου φόρου, ποσού 28.716,21 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 34.459,45 €.

β) Με την αριθμό-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 02/08/2006-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 95.020,54 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 114.024,65 €.

γ) Με την αριθμό-**2016** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από 02/08/2006 έως 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ύψους 187.571,21 €, καθότι, δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και ισοζύγιο λογαριασμών της υπερδωδεκάμηνης χρήσης 02/08/2006-31/12/2007, καθώς και λόγω μη τήρησης του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού –Αναλυτικών καθολικών, βιβλίου απογραφών και καταστάσεων απογραφής, για τη διαχειριστική περίοδο 02/08/2006-31/12/2007 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1^α & 3^α, παρ. 6 του Π.Δ. 186/92, και άρθρων 2, 17 παρ. 4 και 19 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.6ζ, 6^α του Ν. 2523/97, οι οποίες περιορίζονται στο 1/3 βάσει των διατάξεων της παρ. 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

δ) Με την **αριθ.**-**2016** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997, ύψους 150,00 €, καθότι, δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 61, 64 και 107 του ν. 2238/1994,

ε) Με την **αριθμ.**-**2016** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 ν. 2523/97) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 έως 31/12/2008, επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν. 2523/1997, ύψους 1.950,00 €, επειδή, δεν υπέβαλλε αφενός τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38§1^α του Ν. 2859/2000, μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της χρήσης 2008 και αφετέρου, την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38 §1β του ν. 2859/2000, εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και με βάση την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

στ) Με την **αριθμ.....-2016** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 έως 31/12/2008, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.466,00 €, επειδή δεν υπέβαλλε ισοζύγιο λογαριασμών της χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, και δεν τήρησε το ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών καθολικών, καθώς και το βιβλίο απογραφών και καταστάσεων απογραφής, για τη διαχειριστική περίοδο 01/08/2008-31/12/2008 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 6, 2, 17 παρ. 4 και 19 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6ζ και 6^α του ν. 2523/97, οι οποίες περιορίζονται στο 1/3 βάσει των διατάξεων της παρ. 3 της περίπτωσης ζ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας εταιρείας σε πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2006-2008, σε προγενέστερο έλεγχο της Δ.Ο.Υ., βάσει της με αριθμό/2008 εντολής ελέγχου. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η με αριθμό/10-03-2014 εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση της με από 21-12-2013 αρχικής ταυτάριας εντολής τακτικού φορολογικού ελέγχου για τις χρήσεις 2006-2008, στα πλαίσια του οποίου απεστάλησαν με συστημένη επιστολή οι με αριθμό/27-12-2013,/27-12-2013 και/27-12-2013 γνωστοποιήσεις ελέγχου, τόσο στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, όσο και στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της,, στο, καθώς στο λογιστή της προσφεύγουσας εταιρείας. Επίσης, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή τις με αριθμό/29-01-2015 και/29-01-2015, προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Μετά από πολλές προσπάθειες ανεύρεσης του διαχειριστή της εταιρείας, προσήλθε τελικά στα γραφεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ο κ. ο οποίος δήλωσε βάσει της με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2016 υπεύθυνης δήλωσής του, ότι έχει την πλήρη και αποκλειστική διαχείριση όλων των συναλλαγών της εταιρείας “.....”, ουσιαστικά και τυπικά, και σύμφωνα με το αριθ./1-9-2006 ειδικό πληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου, Επιπλέον, δήλωσε ότι επέλεξε τον κ. για διαχειριστή της εταιρείας, επειδή ο ίδιος δεν μπορούσε να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, λόγω οφειλών του προς το Δημόσιο και, ότι όλες οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και τα βιβλία και στοιχεία θα τα προσκόμιζε στη φορολογική αρχή. Λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, ενώ προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000,

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Την απαλλαγή του διαχειριστή της, από τις φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις καθότι δεν ήταν ο πραγματικός διαχειριστής της εταιρείας.
- Την έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Τη μη αναφορά σε πραγματικά περιστατικά και μη εξέταση δόλου κατά την επιβολή φόρων και προστίμων.
- Τη μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί απαλλαγής του διαχειριστή της εταιρείας από τις φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 2523/1997 ορίζονται τα εξής: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο ...2... 10. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο.....11...»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου,ορίζεται ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου, και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες καθώς και...., σε βάρος του νομικού προσώπου».

Επειδή, η έννοια των εικονικών στοιχείων ορίζεται στο άρθρο 19 παρ. 4 του ίδιου νόμου ως εξής: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της 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 επιτηδεύματος 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «*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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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 στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004, ορίζονται τα εξής: «3. *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. 4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, 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».*

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1091/29-4-2013 με την οποία έγινε δεκτή η με αριθμό/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, 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 βάση τη νομολογία (ΣτΕ 424/2013, 963/2012, 2940/2006 κ.ά.): «Αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμíchθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων »

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, ο εικονικά φερόμενος ως εκπρόσωπος της εταιρείας, κ. υπέβαλε υπόμνημα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με το οποίο δηλώνει ότι δεν έχει καμία σχέση με την εταιρεία “.....” στην οποία εικονικά φέρεται ως διαχειριστής, αφού ουσιαστικά την λειτουργία της επιχείρησης ασκούσε ο κ. Επίσης παραδέχεται, ότι βοήθησε τον κύριο στη σύσταση της ως άνω εταιρείας, καθότι ο τελευταίος, δεν μπορούσε να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία λόγω ύπαρξης οφειλών στο Δημόσιο. Μάλιστα είκοσι μέρες μετά τη δήλωση έναρξης εργασιών της εταιρείας, ο κ. εκχώρησε όλες τις εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας στον κ. βάσει του με αριθμό/1-9-2006 ειδικού πληρεξουσίου της Συμβολαιογράφου, Συνεπώς, εκ των ανωτέρω προκύπτει σαφέστατα η συνέργεια του στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της απαλλαγής, του κ., εικονικά φερόμενου ως εκπροσώπου της εταιρείας, από τις φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις της εταιρείας, και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό περί έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και έλλειψη δόλου

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής

αιτιολογία, καθόσον, στις από/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, προστίμου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣΤΕ 1645/1991). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999).

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94). **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθεί, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και στοιχειοθετούνται πλήρως οι παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί πλημμελούς τήρησης ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο

ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του αντιδίκου, διαμέσου του με αριθμό-2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τις απόψεις της. Εκ των υστέρων, και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία αόριστα επικαλείται, ότι το σημείωμα διαπιστώσεων- κλήση προς ακρόαση, δεν περιέχει πλήρη, σαφή και επαρκή ανάλυση των στοιχείων που ο νόμος ορίζει, χωρίς όμως να προσδιορίζει συγκεκριμένα, ποιά στοιχεία είναι αυτά που σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να περιλαμβάνονται στο σημείωμα και η παράλειψή τους, κατέστησε αδύνατη την αντίκρουσή των διαπιστωθεισών παραβάσεων εκ μέρους της.

Επειδή, το σημείωμα ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, έχει το, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο και έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οιαδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συνεπώς, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016, εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων

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 αριθμό πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/08/2006-31/12/2007)

Διαφορά φόρου	28.716,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	34.459,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.175,66€

Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 02/08/2006-31/12/2007

Διαφορά φόρου	95.020,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	114.024,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	209.045,19 €

Γ. Ως προς το προστίμο Φ.Π.Α.

Υπ' αριθ.-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/08/2006– 31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	263.945,94 €
--------------------------------	---------------------

Υπ' αριθ.-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008– 31/12/2008

Πρόστιμο μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. χρήσης 2008	150,00 €
Πρόστιμο μη υποβολής μηνιαίων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ χρήσης 2008 (12 X150)	1.800,00 €
Συνολικό πρόστιμο	1.950,00 €

Δ. Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ.

Υπ' αριθ.-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 02/08/2006– 31/12/2007

Πρόστιμο μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών για τις χρήσεις 2006 και 2007, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015	880,00 €
Πρόστιμο μη υποβολής ισοζυγίου λογαριασμών της υπερδωδεκάμηνης χρήσης 02/08/2006-31/12/2007 που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015	880,00 €
Πρόστιμο μη τήρησης του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών καθολικών καθώς και το βιβλίο Απογραφών και τις καταστάσεις απογραφής, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015	586,00 €
Πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων (463.063,03 χ40%)	185.225,021 €
ΣΥΝΟΛΟ	187.571,21 €

Υπ' αριθ.-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008– 31/12/2008

Πρόστιμο μη υποβολής ισοζυγίου λογαριασμών της χρήσης 01/01/2008-31/12/2008 που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015	880,00 €
---	----------

Πρόστιμο μη τήρησης του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών καθολικών καθώς και το βιβλίο Απογραφών και τις καταστάσεις απογραφής, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015	586,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.466,00 €

Ε. Ως προς πρόστιμο Εισοδήματος

Υπ' αριθ.-2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997 επί διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	150,00 €
---	----------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.