



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 10-1-2017
Αριθ. Απόφ.: 62

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.) (Φ.Ε.Κ. 170^Α/26-07-2013).
- 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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014)

«Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

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

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 Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του με ΑΦΜ:....., κατά α)της υπ' αριθμόν-2016 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 19/6/2009 – 31/12/2009 και β)της υπ' αριθμόν-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2γ. του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
 4. Την υπ' αριθμ. πρωτ.-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... για τη διαχειριστική περίοδο 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
 5. Την υπ' αριθμ. πρωτ.-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.2γ του Ν.4374/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
 6. Την από-2016 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 και του Ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ.....
 7. 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.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό-2016, **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της αλλοδαπής εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ.:....., της οποίας φορολογικός αντιπρόσωπος είναι ο προσφεύγων, πρόστιμο συνολικού ποσού 85.346,55 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, λόγω παράβασης των άρθρων 2&1, 13&2, 18&9, και 30 περ.ζ και 36 του ΠΔ.186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/12015, διότι νόθευσε φορολογικά στοιχεία (παραστατικά). Η παράβαση αφορά στη νόθευση και καταχώρηση στα βιβλία του τεσσάρων φορολογικών στοιχείων δαπανών με αριθμό Α.Π.Υ./2009, .../2009,/2009 &/2009 έκδοσης της επιχείρησης «. . . .» με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 213.366,37 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 36.075,74 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 249.442,11 ευρώ. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) και Ν.4308/14 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αριθμ.-2015 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.
- Με την με αριθμό ...-2016, **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54, παρ.2γ του Ν.4174/2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε επιβλήθηκε σε βάρος της αλλοδαπής εταιρείας «. . . .» με Α.Φ.Μ.:, της οποίας φορολογικός αντιπρόσωπος είναι ο προσφεύγων, πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00 €, για τη φορολογική περίοδο 2015, λόγω μη ανταπόκρισης στις με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 &/2015 προσκλήσεις – αιτήματα πληροφοριών που επιδόθηκαν νόμιμα στο φορολογικό αντιπρόσωπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7, του άρθρου 5 παρ.14 του Ν.4308/2014 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. γ του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) και

Ν.4308/14 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αριθμ./.....2015 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ./.....-2010 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της αλλοδαπής εταιρείας , με Α.Φ.Μ.:

Ο προσφεύγων, ως φορολογικός αντιπρόσωπος και αλληλεγγύως υπεύθυνος της ελεγχόμενης εταιρείας , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Αποκλειστικά υπεύθυνη για τη νόθευση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία , οι υπάλληλοι της οποίας απέστειλαν στον προσφεύγοντα διορθωμένα τα συγκεκριμένα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, χωρίς τη σύμφωνη γνώμη και τη διόρθωση αυτών από την εκδότρια επιχείρηση. Ουδεμία εμπλοκή και δόλο είχε ο προσφεύγων στην παραποίηση, καθώς δεν γνώριζε ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν προϊόν νόθευσης. Καλόπιστα καταχώρησε τα παραστατικά στα βιβλία της επιχείρησης που εκπροσωπούσε.

2) Η σχέση του με την ελεγχόμενη ήταν απλώς σχέση διεκπεραιωτικής εντολής για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων και την υποβολή αιτήσεων στη φορολογική διοίκηση. Εσφαλμένα αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή των ποσών που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες πράξεις. Η υποχρέωση καταβολής του φόρου ανήκει στον ίδιο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος – μέλος υποκείμενο στο φόρο και όχι στο φορολογικό εκπρόσωπο. (Πολ.1010/2003)

3) Η κοινοποίηση των ανωτέρω πράξεων στον προσφεύγοντα είναι άκυρη, καθώς οποιαδήποτε σχέση εντολής τον συνέδεε με την εταιρεία έπαυσε την 1-2-2010, ημερομηνία κατά την οποία υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμό/1-2-2010 Δήλωση διακοπής εργασιών.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η νόθευση των φορολογικών στοιχείων έγινε από την ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία και ο ίδιος δεν είχε καμία ανάμιξη και δόλο σ' αυτό, αλλά ενεργώντας καλόπιστα κατέθεσε την υπ' αριθμό/11-2-2010 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ/τος 186/92** «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί

δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.** (Π.Δ. 186/92), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του

Επειδή, το **άρθρο 19 παρ. 3 του Ν.2523/1997** «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» ορίζει ότι : «...Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

Επειδή, ως πλαστό θεωρείται μεταξύ άλλων το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου και επιβάλλεται σε τέτοια περίπτωση πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας του στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., χωρίς οι προβλεπόμενες διατάξεις να συναρτούν το χαρακτηρισμό της οικείας παράβασης καθώς και την επιμέτρηση του προστίμου, με την πρόθεση ή μη απόκρυψης φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το αρ.πρωτ...../1185/23.4.2004/ΔΕ-Α' έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (βλ. Ευθύμιο Κ. Σαίτη, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010, εκδόσεις EPSILON, Αθήνα, 2011, σελ. 2.896).

Επειδή, οι διατάξεις του **άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/97** ρυθμίζουν, μεταξύ άλλων, το ζήτημα της επιβολής προστίμου επί παραβάσεως εκδόσεως πλαστού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ.5 του Ν. 4337/2015** «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν

εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 2523/97 « Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα»

Επειδή, 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)

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι εσφαλμένα θεωρείται αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η σχέση του με την αλλοδαπή εταιρεία είναι μόνο διεκπεραιωτική, (υποβολή φορολογικών δηλώσεων), ενώ υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος – μέλος της Κοινότητας υποκείμενος στο φόρο, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το **Ν 3427/2005, άρθρο 27 παρ.1** «Αλλοδαπές εταιρείες μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, με αποκλειστικό σκοπό να παρέχουν στα κεντρικά τους καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές, υπό την έννοια του άρθρου 42ε του κν. 2190/1920, και μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιχειρήσεις, υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής, προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και μάρκετινγκ, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών και έρευνας και ανάπτυξης»

Επειδή, σύμφωνα με την **Πολ. 1118/2006** «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Α.Ν. 89/67, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους από το άρθρο 27 του Ν. 3427/2005, αλλοδαπές εταιρείες μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα με αποκλειστικό σκοπό να παρέχουν στα κεντρικά τους καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές, υπό την έννοια του άρθρου 42 ε του Κ.Ν. 2190/20, μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιχειρήσεις, υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και marketing, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών και έρευνας και ανάπτυξης. Επίσης, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του άρθρου 2 του Α.Ν. 89/67, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 28 του Ν. 3427/2005, τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών αυτών από τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους, τα οποία εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, προσδιορίζονται με την προσθήκη ενός ποσοστού κέρδους στο σύνολο των πάσης φύσης εξόδων και αποσβέσεων τους, πλην του φόρου εισοδήματος.

2. Περαιτέρω με βάση τις διατάξεις των άρθρων 2, 4 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 89/67 (όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3427/2005) έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία και κατά συνέπεια για την παροχή υπηρεσιών σε άλλους επιτηδευματίες (επιχειρήσεις κ.λ.π.) εντός ή εκτός της χώρας υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 5 τελευταίο εδάφιο του Ν. 2523/97** « ... Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 115 παρ. 2 του Ν.2238/94** «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, σύμφωνα με το **άρθρο 101 παρ. 1 περ.δ του Ν. 2238/94** «Υποκείμενο του φόρου. Στο φόρο υπόκεινται:

α)....., β)....., γ).....

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Πολ. 1103/2004 – Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών οφειλών που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κ.λ.π.)** «Α-Β. ΕΥΘΥΝΗ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 101 Ν. 2238/1994.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανωνύμων 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 το νόμο αυτό, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρείας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Από τη διατύπωση των αναφερόμενων πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται σε αυτές, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των συγκεκριμένων φόρων, ανεξάρτητα από το χρόνο που βεβαιώθηκαν οι φόροι αυτοί, μόνον όταν έχουν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή, διευθύνοντα συμβούλου ή εκκαθαριστή ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή συνεταιρισμού κατά το χρόνο διαλύσεως, συγχωνεύσεως ή μετατροπής, κατά περίπτωση.

Σύμφωνη με τα ως άνω είναι και η αρ. 173/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Γ' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία γνωμοδότησε αυτό, ότι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι κατ' εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, είναι τα αναφερόμενα στις διατάξεις αυτές πρόσωπα εκ μόνης της εν λόγω ιδιότητάς τους, δηλαδή εκείνοι οι οποίοι εξελέγησαν ή διορίσθηκαν ως τέτοιοι με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε. ή του συνεταιρισμού και στη συνέχεια αποδέχθηκαν τα ανατεθέντα σε αυτούς καθήκοντα. Ο νομοθέτης δηλαδή, με τις πιο πάνω διατάξεις καθιέρωσε πρόσθετη υποχρέωση για την κάλυψη φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, την οποία όμως περιόρισε μεταξύ ορισμένου μόνο κύκλου προσώπων και δη μεταξύ εκείνων τα οποία ασκούν τη διοίκηση και έχουν τη διαχείριση της εταιρείας και επομένως, την κύρια, αν όχι και την μόνη, ευθύνη για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της εταιρείας.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι 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 του Ν. 2238/1994, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον νόμο αυτό, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

4. Με τις αναφερόμενες στην προηγούμενη παράγραφο διατάξεις ορίζεται κατά τρόπο παρόμοιο με αυτόν που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 115 του Ν. 2238/1994, ότι τα πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή και γενικά εντεταλμένου στη διοίκηση των λοιπών (πλην δηλαδή ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών και συνεταιρισμών) νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Ε.Π.Ε., αλλοδαπές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λ.π.) κατά το χρόνο διάλυσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από τα νομικά πρόσωπα αυτά, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Κατά συνέπεια, τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 του παρόντος Κεφαλαίου έχουν ανάλογη εφαρμογή, κατά περίπτωση, και για την ευθύνη των υπόψη προσώπων.»

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των απαριθμούμενων στο άρθρο 115 του Ν.2238/94 προσώπων, αρκεί κατά τη νομολογία ο διορισμός τους και η αποδοχή του από αυτά, χωρίς να απαιτείται και ενεργός συμμετοχή τους και ανάμειξη στη δημιουργία των φορολογικών οφειλών της εταιρείας. Έτσι, για τη στοιχειοθέτηση ευθύνης σε κάποιο πρόσωπο, κατ' άρθρο 115 παρ.1 του ν.2238/94, αρκεί η

απόκτηση μίας εκ των περιοριστικά αναφερόμενων ιδιοτήτων κατά τον κρίσιμο χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης, χωρίς να ενδιαφέρει η συμμετοχή του ή μη ή το ποσοστό συμμετοχής του ή η υπαιτιότητά του ή μη στη δημιουργία του εταιρικού χρέους. Έτσι, είναι αδιάφορη για την εφαρμογή του άρθρου 115 παρ.1 του ν.2238/94 η τυχόν ανάμιξη τους στη δημιουργία της οφειλής, καθόσον η ανάμιξη αυτή απορρέει ευθέως κατά το νόμο από την ιδιότητα, ή από την αντιπροσωπευτική εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης που απλώς απέκτησαν τα εν λόγω πρόσωπα και την οποία αποδέχτηκαν, ως προς τις υποθέσεις τους με το Ελληνικό Δημόσιο (Η αστική Ευθύνη των διοικούντων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για φορολογικές οφειλές. Αικ. Φινοκαλιώτη, σελ. 133, εκδόσεις: Σάκουλα).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η εν λόγω αλλοδαπή εταιρεία ιδρύθηκε στην Ελλάδα με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. , βάση του συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου του συμβολαιογράφου Αγγλίας . . . , κατοίκου Αγγλία, στις-2009.
- Σύμφωνα με το προαναφερθέν πληρεξούσιο, ο Διευθυντής, κος , κάτοικος Λονδίνου, με ΑΦΜ: , ως εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος της εταιρείας . . . (UK) . , καλούμενος εφεξής ως «Πελάτης» και ο προσφεύγων, , φοροτεχνικός, κάτοικος Θεσσαλονίκης με ΑΦΜ: , καλούμενος εφεξής ως «Φορολογικός Εκπρόσωπος» συμφώνησαν :
 - 1)Ο Πελάτης που διευθύνει την εταιρεία αναθέτει στο φοροτεχνικό εκπρόσωπο τα θέματα φορολογικού μητρώου της εταιρείας συμπεριλαμβανομένης και της υπογραφής όλων των σχετικών εγγράφων προκειμένου να λάβει Α.Φ.Μ. για την εταιρεία στην Ελλάδα, την τήρηση των φορολογικών βιβλίων, τον υπολογισμό των φορολογικών οφειλών καθώς και την καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
 - 2)Ο φορολογικός εκπρόσωπος θα διατηρεί ένα αντίγραφο όλων των τιμολογίων πωλήσεων που εκδόθηκαν από τον πελάτη σε σχέση με τις πωλήσεις στην Ελλάδα.
 - 3)Ο πελάτης συμφωνεί ανεπιφύλακτα με όλες τις ενέργειες του Φορολογικού Εκπροσώπου σε σχέση με την εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο στην Ελλάδα και του παραχωρεί το δικαίωμα να είναι υπεύθυνος έναντι του Ελληνικού Κράτους.
 - 4)Σε περίπτωση που επέλθει λύση της παρούσας συνεργασίας/ σύμβασης, θα πρέπει να ενημερωθούν άμεσα και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, και
 - 5)Ο Φοροτεχνικός Εκπρόσωπος είναι ο μόνος υπεύθυνος για την εταιρεία στην Ελλάδα.

- Με την από-2009 Υπεύθυνη Δήλωση (Ν.1599/86) που κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά την Έναρξη/Απόδοση Α.Φ.Μ. της αλλοδαπής εταιρείας, ο προσφεύγων ρητά δήλωσε ότι αποδέχεται το διορισμό του ως φορολογικό εκπρόσωπο και μοναδικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα για την εταιρεία

Επειδή, με το ως άνω πληρεξούσιο ανατέθηκαν στον προσφεύγοντα καθήκοντα εκπροσώπησής του ενώπιον του Ελληνικού Δημοσίου και ορίστηκε αυτός υπεύθυνος για την τήρηση των φορολογικών βιβλίων, τον υπολογισμό των φορολογικών οφειλών και την καταβολή των πληρωμών οφειλόμενου Φ.Π.Α. στην εφορία. Επίσης, ορίστηκε ως ο μόνος υπεύθυνος για την εταιρεία έναντι του Ελληνικού Κράτους. Το πρόσωπο αυτό, δηλαδή ο προσφεύγων, απέκτησε και την ιδιότητα οργάνου της εταιρείας με αντιπροσωπευτική εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο και από αυτήν την ιδιότητα απορρέει η κατά το άρθρο 115 του Ν.2238/94 ευθύνη του έναντι του Ελληνικού Δημοσίου. (Ν.Σ.Κ. 712/2001)

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η κοινοποίηση των ανωτέρω πράξεων στον προσφεύγοντα είναι άκυρη, καθώς οποιαδήποτε σχέση εντολής τον συνέδεε με την εταιρεία . . έπαυσε την-2010, ημερομηνία κατά την οποία υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμό/.....-2010 Δήλωση διακοπής εργασιών, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, ο προσφεύγων ως νόμιμος εκπρόσωπος – εντεταλμένος στη διοίκηση της αλλοδαπής εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 του Ν.2238/94, ευθύνεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος για τα χρέη της λυθείσας εταιρείας. Ορθώς λοιπόν, η φορολογική αρχή κοινοποίησε σ' αυτόν τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και Ν.4308/2014 της ΔΟΥ .., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης-2016 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του με Α.Φ.Μ.:, ως φορολογικού αντιπροσώπου της αλλοδαπής εταιρείας με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης αλλοδαπής εταιρείας .. . ΟΚ .
με Α.Φ.Μ.: με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.
διαχειριστικής περιόδου 19/6/2009 – 31/12/2009

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	85.346,55 ευρώ
------------------	----------------

Υπ' αριθ./.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	500,00 ευρώ
------------------	-------------

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

Μαρινίδου Κυράτσα

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).