



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
& ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη:...

Αριθμός απόφασης: ...

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 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.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β.** Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - γ.** Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ.** 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».
 - ε.** 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».
 - στ.** 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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

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

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

3. Την από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου ... φερόμενου ως αλληλεγγύως υπευθύνου προσώπου και φορολογικώς υπόχρεου της κοινοπραξίας με την επωνυμία «...» κατά **α) της υπ αριθμ. ... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., β) της υπ αριθμ. ... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο ... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., γ) της υπ αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., δ) της υπ αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....,ε) της υπ αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., , και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.**

4. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρων των οποίων ζητείται η ακύρωση

5. Την από έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου, επιβλήθηκε σε βάρος της, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.426,86 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 7.712,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 14.138,86 ευρώ. Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος της χρήσης, έγινε εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, βάσει των πωλήσεων – παροχή υπηρεσιών που φέρεται να πραγματοποιήσει η κοινοπραξία, έτσι όπως αυτές προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ.20 του Π.Δ. 186/92, από τα εκδοθέντα στοιχεία της κοινοπραξίας που προσκόμισαν οι αντισυμβαλλόμενοι και από την έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του ίδιου ελέγχου.
- Με την με αριθμό, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01....., επιβλήθηκε σε βάρος της, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.668,42 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 23.602,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 43.270,42 ευρώ. Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος της χρήσης, έγινε εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, βάσει των πωλήσεων – παροχή υπηρεσιών που φέρεται να πραγματοποιήσει η κοινοπραξία, έτσι όπως αυτές προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ.20 του Π.Δ. 186/92, από τα εκδοθέντα στοιχεία της κοινοπραξίας που προσκόμισαν οι αντισυμβαλλόμενοι και από την έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του ίδιου ελέγχου.
- Με την με αριθμό, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου, επιβλήθηκε σε βάρος της, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 32.041,98 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 38.450,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 70.491,98 ευρώ. Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος

της χρήσης, έγινε εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, βάσει των πωλήσεων – παροχή υπηρεσιών που φέρεται να πραγματοποίησε η κοινοπραξία, έτσι όπως αυτές προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ.20 του Π.Δ. 186/92, από τα εκδοθέντα στοιχεία της κοινοπραξίας που προσκόμισαν οι αντισυμβαλλόμενοι και από την έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του ίδιου ελέγχου.

- Με την με αριθμό, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου επιβλήθηκε σε βάρος της, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 34.498,23 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 41.398,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 75.896,23 ευρώ. Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος της χρήσης, έγινε εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, βάσει των πωλήσεων – παροχή υπηρεσιών που φέρεται να πραγματοποίησε η κοινοπραξία, έτσι όπως αυτές προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ.20 του Π.Δ. 186/92, από τα εκδοθέντα στοιχεία της κοινοπραξίας που προσκόμισαν οι αντισυμβαλλόμενοι και από την έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του ίδιου ελέγχου.
- Με την με αριθμό, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου επιβλήθηκε σε βάρος της, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 21.053,52 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 25.264,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 46.317,52 ευρώ. Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος της χρήσης, έγινε εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, βάσει των πωλήσεων – παροχή υπηρεσιών που φέρεται να πραγματοποίησε η κοινοπραξία, έτσι όπως αυτές προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ.20 του Π.Δ. 186/92, από τα εκδοθέντα στοιχεία της κοινοπραξίας που προσκόμισαν οι αντισυμβαλλόμενοι και από την έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του ίδιου ελέγχου.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής του ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ/σης Ελέγχου Δαπανών ΕΓΠΤΕ – Εγγυήσεις του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για διενέργεια ελέγχου σε χορηγηθείσες οικονομικές ενισχύσεις έτους Για το λόγο αυτό η

Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ. ... εντολή ελέγχου με την οποία ανατέθηκε η διενέργεια προσωρινού ελέγχου περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 2238/1994, του Ν. 2859/2000 και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, για τη χρήση ... (....).

Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, συντάχθηκε έκθεση ελέγχου περί ορθής εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012) και επιβλήθηκαν πρόστιμα μη επίδειξης βιβλίων και στοιχείων.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) στην κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Ο εν λόγω έλεγχος κατέληξε σε ασφαλή συμπεράσματα – παραβάσεις που εκτενώς αναλύονται στην έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ (ΚΦΑΣ) και συγκεκριμένα την έκδοση εικονικών τιμολογίων προς Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Δράμας κατά τις διαχειριστικές χρήσεις

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων καθώς επίσης και την πλήρη απαλλαγή από την καταβολή των καταλογισθέντων ποσών, **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Έλλειψη παθητικής νομιμοποίησης λόγω μη συνδρομής της ιδιότητας του νομίμου εκπροσώπου και διαχειριστή της κοινοπραξίας στο πρόσωπό του.
2. Παραγραφή των επίμαχων διαχειριστικών περιόδων
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη επισύναψη όλων των συνημμένων εγγράφων στις εκθέσεις ελέγχου
4. Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου αφού οποιοσδήποτε τύπος και μορφή φορολογικού ελέγχου σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία του ΚΒΣ προϋποθέτει τουλάχιστον α) εντολή ελέγχου που αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση β) θεώρηση από τα ελεγκτικά όργανα, των βιβλίων της επιχείρησης μετά την τελευταία εγγραφή σ' αυτά, γ) καταμέτρηση του υπολοίπου του ταμείου κατά την ημέρα του ελέγχου δ) διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Στην προκειμένη περίπτωση δεν τηρήθηκε ο ως άνω τρόπος ελέγχου αλλά επιχειρήθηκε απλώς «η αξιοποίηση» της έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης.
5. Έλλειψη αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου και πλημμελής αιτιολογία ως προς την παράβαση της έκδοσης εικονικών τιμολογίων και τη μη λήψης και καταχώρισης φορολογικών στοιχείων για παρασχεθείσες υπηρεσίες.
6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
7. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές και όχι εικονικές

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 34,61,741 του ΑΚ, 2 του διατάγματος της 2/14.5.1835 «περί της αρμοδιότητας των εμποροδικείων», 20, 23, 42, 47, 50, 680 του Εμπορικού Νόμου και 62 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, συνάγεται ότι εφόσον δεν έχει υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 42 του Εμπορικού Νόμου, η κοινοπραξία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα και γι' αυτό δεν μπορεί να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, αλλά έχει μόνον τη δικονομικού χαρακτήρα ικανότητα να ενάγει ή να ενάγεται, υποκείμενα δε της ουσιαστικής έννομης σχέσης είναι τα μέλη της (Ολ. ΑΠ 22/1998, Ολ. ΣτΕ 1934/1998).

Εάν η κοινοπραξία δεν υποβλήθηκε στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται από το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου για τις ομόρρυθμες εταιρείες, τότε λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρεία «εν τοις πράγμασι» (Ολ. ΑΠ 22/1998), με όλες τις συνέπειες που απορρέουν από το γεγονός αυτό, δηλαδή εφαρμόζεται το δίκαιο της ομόρρυθμης εταιρίας σε όλη του την έκταση, ως προς τη διαχείριση της εταιρίας, με τη διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου. Κατ' αυτόν τον κανόνα κάθε ομόρρυθμος εταίρος μπορεί μόνος του να δεσμεύει την εταιρία, ανεξάρτητα από τη σύμπραξη ή ακόμη και την εναντίωση των άλλων.

Σημειωτέον ότι η νομοθετική αυτή ρύθμιση είναι ενδοτικού δικαίου, δηλαδή επιτρέπεται στους ομόρρυθμους εταίρους (εν προκειμένω τα μέλη της κοινοπραξίας) να περιλάβουν στο καταστατικό ρυθμίσεις που παρεκκλίνουν από το νόμο και να ορίσουν ότι η εκπροσώπηση της εταιρίας θα γίνεται από περισσότερους, ενεργούντες χωριστά ή από κοινού.

Επειδή ο εκπρόσωπος της εταιρίας έχει την εξουσία να εκπροσωπεί την εταιρία δικαστικά (§2 αρ. 64 ΚΠολΔ) και εξώδικα σχετικά με όλες τις πράξεις εκπροσώπησης, έστω και αν βρίσκονται εκτός της συνήθους διαχείρισης. Ακόμα και αν ο εκπρόσωπος τελέσει πράξη καθ' υπέρβαση του σκοπού της εταιρίας, η εταιρία δεν μπορεί να αντιτάξει στον τρίτο την ακυρότητα της πράξης, εκτός αν αποδείξει ότι ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την υπέρβαση (εδ. 2 § 3 άρθρο 257), οπότε δεν χρήζει προστασίας. Ο τρίτος δεν μπορεί, κατ' επιλογή του, να αντιτάξει ακυρότητα της πράξης λόγω υπέρβασης του εταιρικού σκοπού, διότι ο περιορισμός της εκπροσωπευτικής εξουσίας από τον εταιρικό σκοπό αφορά την προστασία των εταίρων και όχι των τρίτων.

Επειδή, περαιτέρω η εκπροσωπευτική εξουσία δεν είναι περιορίσιμη με την εταιρική σύμβαση ή με απόφαση των εταίρων, έστω και αν έχουν καταχωρισθεί στο ΓΕΜΗ. Τούτο

σημαίνει ότι η εταιρία δεν μπορεί να προβάλει στον τρίτο ακυρότητα της πράξης, χωρίς να εξετάζεται, αν ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την υπέρβαση (εδ. 3 §3 αρ. 257).

Επειδή, στην έννοια των εντεταλμένων στη διοίκηση του νομικού προσώπου περιλαμβάνονται και τα πρόσωπα στα οποία η διοίκηση του νομικού προσώπου ανατέθηκε με την ιδιωτική βούληση του οργάνου που έχει κατά νόμο τη διοίκηση και εκπροσώπηση του νομικού προσώπου, σε μια τέτοια δε περίπτωση συνιστά και η εκ μέρους του κατά νόμο διαχειριστή εταιρείας (περιορισμένης ευθύνης) και κατ' επέκταση και στην ομόρρυθμη εταιρία χορήγηση πληρεξουσιότητας σε τρίτο πρόσωπο, για την υπ' αυτού ενέργεια πράξεων διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, αντί του κατά νόμο διαχειριστή και για λογαριασμό αυτού, διότι κατ' αυτόν τον τρόπον ο πληρεξούσιος καθίσταται πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση της εταιρείας (υποκατάστατο όργανο) και, επομένως, συνυπεύθυνο έναντι των φορολογικών αρχών για τους παρακρατούμενους φόρους (πρβλ ΝΣΚ254/2012, ΝΣΚ 380/2012).

Επειδή, για όλες τις πράξεις εκπροσώπησης της ελεγχόμενης Κοινοπραξίας, συντάχθηκε και εφαρμόστηκε το υπ' αριθμ. Πρακτικό του Δ.Σ. (επί προεδρίας) με το οποίο ανατέθηκαν εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης στον προσφεύγοντα ως υποκατάστατο όργανο, ο οποίος ήταν ο αρμόδιος επικοινωνίας με το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων και διαχειριστής του Τραπεζικού Λογαριασμού που διέθετε η ελεγχόμενη Κοινοπραξία. Το πρακτικό, αν και ενδιάμεσα προέκυψε αλλαγή στον νόμιμο εκπρόσωπο του ..., χρησιμοποιείται καθ' όλη τη διάρκεια υλοποίησης των προγραμμάτων δηλαδή μέχρι και το ..., οπότε και ελήφθησαν οι τελευταίες επιχορηγήσεις από τον ΟΠΕΚΕΠΕ. Με δεδομένο το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης κοινοπραξίας (συμπεριλαμβανομένων και των λοιπών διοικητικών βιβλίων) δεν προκύπτει να έχουν συνεδριάσει τα μέλη της Κοινοπραξίας προκειμένου, αφενός να συζητηθεί η πορεία υλοποίησης των προγραμμάτων και αφετέρου να ανανεωθούν οι παρεχόμενες εκπροσωπήσεις.

Επειδή ο προσφεύγων ασκούσε την πραγματική διοίκηση και εκπροσώπηση της κοινοπραξίας για όλες τις οικονομικές της ενέργειες στις σχέσεις της με τους αντισυμβαλλόμενους, αφού σύμφωνα με το ... που υπογράφηκε από όλα τα μέλη της κοινοπραξίας (και του οποίου η εγκυρότητα δεν μπορεί να κριθεί με την παρούσα απόφαση), ήταν υπεύθυνος:

- Για την προετοιμασία και διεξαγωγή του συνόλου των διαδικασιών προς λήψη εγγυητικής επιστολής τραπέζης απαιτούμενης για την υπογραφή της

σύμβασης με το Υπουργείο και οποιεσδήποτε άλλες τραπεζικές διεργασίες χρειαστούν (άνοιγμα ειδικών λογαριασμών, κτλ).

- Για την εν λόγω υπογραφή της σύμβασης της με το Υπουργείο.
- Για το σύνολο των τμηματικών εισπράξεων της επιχορήγησης επί του έργου και του προϋπολογισμού του και τη διεξαγωγή κάθε απαιτούμενης ενέργειας προς είσπραξη αυτών.
- Για την είσπραξη της επιχορήγησης από το Υπουργείο
- Για τη νόμιμη εκπροσώπηση της Κοινοπραξίας σε όλες τις φάσεις υλοποίησης του έργου

Επιπλέον ο προσφεύγων ήταν αυτός που:

α) Υπέγραψε για λογαριασμό της Κοινοπραξίας τη σύμβαση του προγράμματος με το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης

β) Υπέγραψε τις συμβάσεις παροχής έργου με τις εταιρίες «...» και «....»

γ) Διαχειριζόταν τον τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε η ελεγχόμενη Κοινοπραξία στην ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ πραγματοποιώντας τραπεζικές συναλλαγές

δ) Αναφερόταν ως νόμιμος εκπρόσωπος και αρμόδιος επικοινωνίας κατά την υποβολή αιτήσεων πληρωμών προς τον ΟΠΕΚΕΠΕ και σε σχέση με τα υλοποιηθέντα προγράμματα.

ε) Παρουσιάστηκε ως νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης Κοινοπραξίας στο αρμόδιο τμήμα Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. κατά την πρώτη θεώρηση βιβλίων. Συγκεκριμένα στιςθεώρησε Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων από Νο 1 έως Νο 50 με Πράξη Θεώρησης το οποίο και παρέλαβε υπογράφοντας το σχετικό σημείωμα ΚΒΣ (έντυπο Β1 Taxis).

στ) ο προσφεύγων κατά τη θεώρηση στις ..., Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως επιτηδευματίας άλλα και αυτός που παρέλαβε το θεωρημένο βιβλίο ήταν ο προσφεύγων ο οποίος συν τοις άλλοις προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση σύμφωνα με την οποία δήλωνε προς την Δ.Ο.Υ. ότι : «είμαι εκπρόσωπος της Κοινοπραξίας και δεν έχουμε μέχρι σήμερα καμία δραστηριότητα δεν έχω θεωρήσει βιβλία σε άλλη Δ.Ο.Υ.»

ζ) Ο προσφεύγων είχε πλήρη γνώση των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης Κοινοπραξίας και είχε την κύρια ευθύνη λειτουργίας της αφού αυτός ρύθμιζε τα σχετικά με την έναρξη εργασιών της και τον τρόπο παρακολούθησης των λογιστικών βιβλίων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου,

μέχρι και τη χρήση έχει οριστικά παραγραφεί και για τις επόμενες χρήσεις ισχύει η πενταετής παραγραφή, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, στο ίδιο άρθρο παρ. 5 ορίζεται ότι: Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, κατέληξε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι

τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ 5 του ν. 4141/2013 : «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν. 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/2014) ορίζεται 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 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο,

στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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».

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι επίμαχες χρήσεις δεν έχουν παραγραφεί δεδομένου: όπως φαίνεται και από την από ... έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ 4) η κοινοπραξία δεν είχε υποβάλει εμπρόθεσμα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη Πιο συγκεκριμένα, για το οικονομικό έτος η δήλωση υποβλήθηκε στις ... ενώ για το οικονομικό έτος ... υποβλήθηκε στις Συνεπώς, οι δηλώσεις είναι προδήλως εκπρόθεσμες και ως εκ τούτου η παραγραφή για τις χρήσεις αυτές είναι δεκαπενταετής. Οι περαιτέρω χρήσεις επίσης δεν έχουν παραγραφεί διότι εντάσσονται στα πλαίσια της πενταετούς παραγραφής και των παρατάσεων αυτής όπως αναλυτικά περιγράφεται παραπάνω.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου ορίζεται ρητά και περιοριστικά στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013, όπου δεν προβλέπεται η κοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση εγγράφων.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 79 παρ. 5 περ. β του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, «...η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται καμία διάταξη νόμου που να δικαιολογεί την ακύρωση της πράξης λόγω της επικαλούμενης εκ του προσφεύγοντος πλημμέλειας.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την έλλειψη σημαντικών εγγράφων (επισυναπτομένων) από την έκθεση ελέγχου χωρίς να έχει προβεί, όπως ο νόμος του δίνει το δικαίωμα (αρ. 5§1,2 ΚΔΔιαδ), σε αναζήτηση αυτών από τη φορολογική αρχή και χωρίς βεβαίως αυτή να του έχει αρνηθεί την πρόσβαση σ' αυτά και επειδή η σπουδαιότητα των εγγράφων αυτών δεν αποδεικνύεται όπως επίσης και η βλάβη που προξενήθηκε στον ίδιο από την έλλειψη αυτών, ο ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο πέμπτο και έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του αρ. 23 του ν. 4174/2013 : «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου... επιπλέον, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική

Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε**

να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή **εκδίδει** ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με **αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η **έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων** ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην **έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων** ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, που θα μπορούσαν να ανατρέψουν το εις βάρος της κοινοπραξίας πόρισμα ελέγχου. Καθώς η προσφεύγουσα κοινοπραξία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις θεωρήθηκε ορθώς ότι η κοινοπραξία υπέπεσε στο παράπτωμα της μη διαφύλαξης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και για το λόγο αυτό καταλογίστηκαν οι προσήκουσες παραβάσεις.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και των λοιπών παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στα συμπεράσματα που καταλογίζουν παραβάσεις και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο έκτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ΄ του Συντάγματος) **και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη** (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.**

Επειδή, η **αρχή της αναλογικότητας** αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι *«Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».*

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 παράγραφος 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ.53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.)** ορίζεται ότι

«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον*

νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σε αυτήν. Η δε Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την 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 **(ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010)**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποβολής ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών, μη καταχώρησης στα βιβλία της είσπραξης των επιδοτήσεων από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., μη λήψης φορολογικών στοιχείων ΚΒΣ για ληφθείσες υπηρεσίες στις διαχειριστικές περιόδους, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα, δια του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, τα προβλεπόμενα από τον Ν.2523/1997 και τον Ν. 4337/2015 πρόστιμα για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους.
- Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έκτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) **στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **και την επικύρωση των αριθμ:** α) της υπ αριθμ. ... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., β) της υπ αριθμ. ... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο ... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., γ) της υπ αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., δ) της υπ αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....,ε) της υπ αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του ... - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση στην

Υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους ... (διαχειριστική περίοδος ...)

Διαφορά φόρου	6.426,86€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.712,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.138,86€

Υπ'αριθμόν ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους (διαχειριστική περίοδος)

Διαφορά φόρου	19.668,42€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.602,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.270,42€

Υπ' αριθμόν ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ.έτους ... (διαχειριστική περίοδος ...)

Διαφορά φόρου	32.041,98€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	38.450,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.491,98€

Υπ' αριθμόν ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ.έτους ... (διαχειριστική περίοδος ...)

Διαφορά φόρου	34.498,23€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	41.398,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.896,23€

Υπ' αριθμόν ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ.έτους ... (διαχειριστική περίοδος ...)

Διαφορά φόρου	21.053,52€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	25.264,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.317,52€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).