



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 419/04-05-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1.893Β/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 Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/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.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «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 ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε από την προσφεύγουσα κ. του με Α.Φ.Μ.: ως τρίτη συνυπόχρεη, κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005).

4. Την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 2005.
5. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής για την υπόχρεη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από την προσφεύγουσα κ. του με Α.Φ.Μ.: ως τρίτη συνυπόχρεη και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για τη διαχειριστική περίοδο 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος 438.724,47 € και πρόσθετος φόρος (max. 120%) 526.469,36 €, λόγω ανακρίβειας στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., δηλαδή συνολικό ποσό 965.193,83 €, επειδή υπέπεσε στις παραβάσεις της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και, συγκεκριμένα, για προσκόμιση αντιγράφων μέρους των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών της διαχειριστικής περιόδου 2005, για τη διενέργεια ελέγχου με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/01-03-2005 και της έκδοσης οκτώ (8) εικονικών Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων (ΤΑΑΠ), αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής αξίας 242.414,50 €, προς δύο (2) λήπτες – φυσικά πρόσωπα (αγρότες – κτηνοτρόφους), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, στη διαχειριστική περίοδο 2005. Εξαιτίας των προαναφερθεισών παραβάσεων, κατέστησαν ανέφικτες οι οποιοσδήποτε ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τον λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών της υπόχρεης επιχείρησης και, εξ αυτού, τα βιβλία και στοιχεία της, για τη διαχειριστική περίοδο 2005, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παράγραφος 4 περιπτώσεις γ) και στ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων έγινε εξωλογιστικά, η δε διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), στα άρθρα 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και στο άρθρο 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων βασίστηκε στα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του ο Προϊστάμενος της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Η προσβαλλόμενη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για την υπόχρεη επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατέθεσε την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή ως τρίτη συνυπόχρεη, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α) Ο έλεγχος εσφαλμένα όρισε την προσφεύγουσα συνυπεύθυνη και συνυπόχρεη στο συνολικό ποσό των 965.193,83 € που καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε, σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης,

με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 2005.

β) Δεν δόθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα να ασκήσει το συνταγματικό δικαίωμα της ακρόασης και υποβολής των απόψεών της επί της προσβαλλόμενης Πράξης, πριν την κοινοποίησή της στην ίδια.

γ) Σύμφωνα με το Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), στην Έκθεση Ελέγχου πρέπει να αναφέρεται απαραίτητως ο τόπος όπου διενεργήθηκε ο έλεγχος, διότι, διαφορετικά, η Έκθεση είναι άκυρη. Κατά συνέπεια και με δεδομένο ότι στην οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν αναφέρεται ο τόπος διενέργειας του ελέγχου που αποτελεί ουσιώδες στοιχείο αυτής, η εν λόγω Έκθεση είναι άκυρη.

δ) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου για καταλογισμό κύριου και πρόσθετου Φ.Π.Α., στη διαχειριστική περίοδο 2005, είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2011, δηλαδή πριν από την 09/12/2015 που ήταν ο χρόνος επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης στην προσφεύγουσα, δεδομένου ότι το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου, με βάση τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης. Επιπλέον, οι νόμοι με τους οποίους παρατάθηκε η πενταετής παραγραφή είναι αντισυνταγματικοί.

ε) Με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997 παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, η οποία 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «**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 αυτόν, κατά περίπτωση.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.**» και με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν έως την 30/11/2015, ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.
.....».

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ2223/1995).

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, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περιπτώσεις γ) και στ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)
.....
γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....
στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού εύλογου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση, το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή την μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτόν παραστατικά με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτήν η μη διαφύλαξη και επίδειξη η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση γ) υποπερίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων

εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα βιβλία είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000,00) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000,00) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000,00) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880,00 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων, εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήσης πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880,00 € για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

Η υπόχρεη επιχείρηση, στο επίδικο οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 2005), δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 4.539.485,83 € στην οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και, βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου, εξέδωσε οκτώ (8) εικονικά ΤΑΑΠ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 242.414,50 € που υπερβαίνει την αξία των 200.000,00 € που ορίζεται στο άρθρο 30 παράγραφος 7 περίπτωση β) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Η δε έκδοση, αυτή καθεαυτή, των οκτώ (8) εικονικών ΤΑΑΠ αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 περίπτωση ε) του ίδιου Π.Δ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι

μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών.

β)
Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση, ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση 3640/1992) «..... δια να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της υπό της φορολογικής Αρχής και να βεβαιωθεί υπ' αυτής ή ότι η εν λόγω επιχείρησης δεν ετήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα υπ' αυτής τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Εκ τούτου παρέπεται ότι μόνον εφ' όσον καταστή ανέφικτος η ανεύρεσις των υπό του φορολογουμένου τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εφ' όσον ούτος αρνηθή την παράδοσιν αυτών προς έλεγχο εις την φορολογική Αρχή ή εφ' όσον δεν γνωστοποιήση εις την ρηθείσαν Αρχήν πάσαν μεταβολήν της διεύθυνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού με αποτέλεσμα να μη καταστή δυνατή η ανευρεσίς του φορολογουμένου και ο έλεγχος των υπό τούτου τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται όπως η φορολογική Αρχή καθορίσει εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, απαιτείται, όμως, εις την τελευταίαν ταύτη περίπτωσιν, να βεβαιούται ότι η φορολογική Αρχή κατέβαλε προηγουμένως την δέουσαν προσπάθειαν για την ανεύρεσιν της κατοικίας του φορολογημένου ή της έδρας της επιχείρησώς του.».

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Αποφάσεις 6137/1995 και 701/2001) «..... Από τον συνδυασμό των διατάξεων αυτών συνάγεται ότι από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδεύματιά να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής Αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της οικονομικής εφορίας για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής Αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησώς του.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει:

α)
β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι «**Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στον φόρο, αναφορικά με την φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:**

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στην φορολογία Εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με τον φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες.».

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση ΣτΕ117/2013) «..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, με την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000, Κώδικας Φ.Π.Α.) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που αναγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, η οποία είχε διαβιβαστεί σχετικώς στην Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι η υπόχρεη επιχείρηση υπήρξε κατά συρροή εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2003, 2004, 2005 και 2007. Σύμφωνα με την ίδια Έκθεση Ελέγχου, ο κτηνοτρόφος κ. του με Α.Φ.Μ.:, εκ των ληπτών των υπό κρίση οκτώ (8) εικονικών ΤΑΑΠ, ο οποίος είχε διατελέσει Πρόεδρος του Δ.Σ. του ελεγχθέντος «.....» με Α.Φ.Μ.:, με Υπεύθυνη Δήλωσή του (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) δήλωσε, μεταξύ άλλων, ότι γνώριζε τον ζωέμπορο κ. του από το έτος 2002 και ότι είχε συμφωνήσει μαζί του, με την ιδιότητα του Προέδρου του Δ.Σ. του προαναφερθέντος, στην έκδοση από την υπόχρεη επιχείρηση, προς διάφορους αγρότες και κτηνοτρόφους του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), (εικονικών) τιμολογίων που ήταν απαραίτητα για την ασφάλισή τους στον Ο.Γ.Α. και, ακολούθως, στην κατάθεση αυτών στον προαναφερθέντα για την επιστροφή του Φ.Π.Α. για λογαριασμό των εν λόγω αγροτών και κτηνοτρόφων, οι οποίοι, ωστόσο, είχαν πλήρη άγνοια των ενεργειών για την επιστροφή του Φ.Π.Α.. Ως αποτέλεσμα, ο κ. και ο κ. οικειοποιήθηκαν τις επιστροφές του Φ.Π.Α., υπό την πλήρη άγνοια των εμπλεκόμενων αγροτών και κτηνοτρόφων. Τα προαναφερθέντα επιβεβαιώθηκαν και διασταυρώθηκαν με Υπεύθυνες Δηλώσεις (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) των εμπλεκόμενων αγροτών και κτηνοτρόφων που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 101 (περί υποκείμενου του φόρου) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι

«1. Στον φόρο υπόκεινται:

α)

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «**Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως, μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την**

απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά τον χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και, γενικά, εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά τον 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 τον χρόνο βεβαίωσής τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 (περί ευθύνης διοικούντων νομικά πρόσωπα) παράγραφος 3 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), οι οποίες ισχύουν από 01/12/1998 και για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ορίζεται ότι «Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (περί υποκείμενων στον φόρο) παράγραφος 1 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι

«1. Στον φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.».

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

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

α)

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (περί πεδίου εφαρμογής) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α και β.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και, ειδικότερα, με το άρθρο 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2, ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από τον χρόνο έναρξης της ισχύος του εν λόγω νόμου, ήτοι από την 01/01/2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές των οποίων ο χρόνος γένεσης ήταν έως την 31/12/2013

ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 101 και 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του **άρθρου 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, ορίζεται ότι

«1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, των τόκων και των προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως, μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, τον Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 (περί αλληλέγγυας ευθύνης) παράγραφος 7 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι **«Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με το παρόν άρθρο, δύνανται να ασκήσουν, έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.».**

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των διοικούντων το νομικό πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), αρκεί η απόκτηση μίας εκ των περιοριστικά αναφερόμενων ιδιοτήτων, κατά τον χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσής του νομικού προσώπου. Δηλαδή, ο διορισμός των διοικούντων και η αποδοχή του διορισμού τους από το νομικό πρόσωπο, είναι ευθύνη αντικειμενική, χωρίς να ενδιαφέρει το βουλευτικό στοιχείο ή η ανάμειξη στη γένεση της οφειλής ή η ύπαρξη υπαιτιότητας του προσώπου στη γένεση του εταιρικού χρέους (ΝΣΚ173/2001, ΕφΘεσ719/2009, ΔΕΕ2009.1214).

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 16 (περί διαχείρισεως και εκπροσωπήσεως) και 17 (περί διορισμού διαχειριστών) παράγραφος 1 του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.), ορίζεται ότι

«16. Η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας ανήκει, εάν δεν συμφωνήθη άλλως, εις όλους τους εταίρους δρώντας συλλογικώς.» και

«17. Διορισμός διαχειριστών.

1. Δια του καταστατικού ή δι' αποφάσεως της συνελεύσεως των εταίρων, η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας δύνανται να ανατεθή εις έναν ή πλείονας εταίρους ή μη εταίρους επί ωρισμένον χρόνον ή μη.» (ΑΠ264/2004, ΔΕΕ2004.1009, Ε.Εμπ.Δ.2004.317, Χρ.ΙΔ.2004.555, ΑΠ90/1998, Δ/νη1998.841, ΑΠ760/1998, ΔΕΕ1999.74, Ε.Εμπ.Δ1999.759).

Συνεπώς, στην περίπτωση μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, εάν δεν έχει οριστεί τρίτο πρόσωπο ως διαχειριστής, η διοίκηση και διαχείριση ασκείται και η εκπροσώπηση εμπίπτει στον υφιστάμενο, εκ του νόμου, μοναδικό εταίρο, ο οποίος λειτουργεί ως Γενική Συνέλευση (ΝΣΚ380/2012).

Επειδή, το κύρος της απόφασης περί διορισμού διαχειριστών δεν εξαρτάται από την τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.), διότι δεν έχει συστατικό, αλλά δηλωτικό χαρακτήρα (ΑΠ1395/2013).

Επειδή, στην έννοια των εντεταλμένων στη διοίκηση του νομικού προσώπου περιλαμβάνονται και τα πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η διοίκηση του νομικού προσώπου με την ιδιωτική βούληση του οργάνου που, κατά νόμο, ασκεί τη διοίκηση και έχει την εκπροσώπηση του νομικού προσώπου, τέτοια δε περίπτωση συνιστά και η, εκ μέρους του κατά νόμο διαχειριστή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, χορήγηση πληρεξουσιότητας σε τρίτο πρόσωπο, για την υπό

αυτού διενέργεια πράξεων διοίκησης, διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, αντί του κατά νόμο διαχειριστή και για λογαριασμό αυτού, διότι, κατ' αυτόν τον τρόπο, ο πληρεξούσιος καθίσταται πρόσωπο εντεταλμένο στη διοίκηση της εταιρείας και, επομένως, συνυπεύθυνο και συνυπόχρεο για τους παρακρατούμενους φόρους, έναντι της Φορολογικής Διοίκησης (**πρβλ. ΝΣΚ254/2012, ΝΣΚ380/2012**).

Επειδή, αναφορικά με τον **πρώτο προβαλλόμενο λόγο** της προσφεύγουσας, ότι ο έλεγχος εσφαλμένα την όρισε συνυπεύθυνη και συνυπόχρεη στο συνολικό καταλογισθέν και βεβαιωθέν ποσό των 965.193,83 €, **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος**, διότι, όπως ορίζεται στο με αριθμό «Ειδικό Πληρεξούσιο» που συντάχθηκε την στο συμβολαιογραφείο της συμβολαιογράφου κ. (.....,), το περιεχόμενο του οποίου περιγράφεται λεπτομερώς στις από οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 101 και 115 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), των άρθρων 3 και 55 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), των άρθρων 16 και 17 του Ν.3190/1955 (περί Ε.Π.Ε.) και των άρθρων 2 και 50 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και με την Απόφαση ΠΟΛ.1103/12-10-2004 του Υπουργείου Οικονομικών, **η κ. του με Α.Φ.Μ.:, ως πληρεξούσιος νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της υπόχρεης επιχείρησης, ευθύνεται προσωπικά και αλληλέγγυα για το συνολικό ποσό των 965.193,83 € που αφορά σε κύριο και πρόσθετο Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000, Κ.Φ.Π.Α.) για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, το οποίο καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης.**

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν της δόθηκε η δυνατότητα να ασκήσει το συνταγματικό δικαίωμα της ακρόασης και υποβολής των απόψεών της επί της προσβαλλόμενης Πράξης, πριν την κοινοποίησή της στην ίδια, **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος**, διότι, όπως αναφέρεται στις από οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την ολοκλήρωση του ελέγχου και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των οδηγιών που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 1069048 / 02-05-2014 του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, εκδόθηκαν το σχετικό «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Φορολογικής Οφειλής», στο οποίο αναφέρονται τα αποτελέσματα του ελέγχου και ο σχετικός «Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α.» για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, στον οποίο παρατίθεται αναλυτικά η φορολογική οφειλή με τη ρητή διατύπωση ότι, σε περίπτωση αμφισβήτησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου, δίδεται η δυνατότητα στην υπόχρεη επιχείρηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της και να τις υποβάλει στη Φορολογική Διοίκηση εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του. Το ανωτέρω «Σημείωμα» και ο σχετικός «Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α.» κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα, δια συστημένης επιστολής που αποστάλθηκε στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της κατοικίας της, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στον Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) και στις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1249/01-12-2014 της Γ.Δ.Φ.Δ. του Υπουργείου Οικονομικών. Ωστόσο, η εν λόγω συστημένη επιστολή επιστράφηκε από το ταχυδρομείο στην Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ». Η δε κοινοποίηση των παραπάνω εγγράφων, κατά το στάδιο του προσωρινού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του ελέγχου, δεν προβλέπεται να γίνεται με δικαστικό επιμελητή.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας:

Επειδή, οι αρμόδιοι ελεγκτές μετέβησαν στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της υπόχρεης επιχείρησης, προκειμένου να διενεργήσουν φορολογικό έλεγχο, στην οδό αριθμός στη, αλλά από τους ενοίκους του κτιρίου πληροφορήθηκαν ότι η υπόχρεη επιχείρηση είχε προ πολλού αποχωρήσει προς άγνωστη διεύθυνση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι **«Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των**

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (περί κοινοποίησης Πράξεων) παράγραφος 1 παράγραφος 3 περίπτωση γ) και παράγραφος 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση Πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η Πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

**α) ,
γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας,**

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.

Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης.».

Επειδή, αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας, ότι οι από οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης είναι άκυρες, επειδή δεν αναγράφεται σε αυτές ο τόπος διενέργειας του ελέγχου που αποτελεί ουσιώδες στοιχείο αυτών, είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος, διότι, όπως αναφέρεται στην από «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)» της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία επιδόθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα την 09/12/2015, «..... Προκειμένου να διενεργήσουμε τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο (διαδικασία έναρξης ελέγχου, πρόσβαση στα βιβλία, στα στοιχεία και στα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών κ.λπ.), κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 23, 24 και 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αναζητήσαμε την ελεγχόμενη επιχείρηση στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της, στον, στην οδό, αριθμός, όπου πληροφορηθήκαμε από τους ενοίκους του κτιρίου ότι η ελεγχόμενη είχε προ πολλού αποχωρήσει από την εν λόγω ταχυδρομική διεύθυνση. Στη συνέχεια, απεστάλησαν με συστημένες επιστολές, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), Προσκλήσεις για παροχή πληροφοριών, προκειμένου, εντός πέντε (5) ημερών από τη λήψη τους, να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα μέρους των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων. Οι συστημένες επιστολές απεστάλησαν στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και σε εκείνη της κατοικίας όλων των φυσικών προσώπων που είχαν ή έχουν, έως εκείνη την ημέρα, την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου και διαχειριστή της ελεγχόμενης Ε.Π.Ε., με βάση τα δεδομένα του ηλεκτρονικού (taxis) και φυσικού αρχείου της Υπηρεσίας μας. Ειδικότερα και αναφορικά με τους νομίμους εκπροσώπους και διαχειριστές της ελεγχόμενης, απεστάλησαν συστημένες επιστολές προς την κ. του με Α.Φ.Μ.:, την κ. του με Α.Φ.Μ.: και τον κ. του με Α.Φ.Μ.: Απάντηση στις ανωτέρω Προσκλήσεις δόθηκε μόνον από την κ., η οποία στη σχετική έγγραφη απάντησή της ανέφερε ότι δεν ήταν σε θέση να ανταποκριθεί στο αίτημα του ελέγχου για την παροχή των ζητηθέντων, διότι δεν ήταν, πλέον, διαχειρίστρια της ελεγχόμενης Ε.Π.Ε. και, ως εκ τούτου, δεν είχε την αρμοδιότητα και εξουσία της εκπροσώπησης της εταιρίας, αλλά ούτε είχε, εν τοις πράγμασι, στην κατοχή της τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών. Στις λοιπές περιπτώσεις των συστημένων επιστολών, αυτές επεστράφησαν στην Υπηρεσία μας από το ταχυδρομείο με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ»..».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διενεργήθηκε στα γραφεία της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, καθώς και λοιπά έγγραφα, πληροφορίες, κατασχεμένα στοιχεία κ.λπ. που είχαν στη διάθεσή τους οι ελεγκτές.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας **περί παραγραφής την 31/12/2011** του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων στην επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:**

Με τις διατάξεις του άρθρου 57 (περί παραγραφής) παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι «*Η κοινοποίηση των Πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.*».

Η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους της υπόχρεης επιχείρησης, της Εκκαθαριστικής Δήλωσης Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 2005 έληγε εντός του έτους 2006 και η Δήλωση υποβλήθηκε την-2006. Συνεπώς, **στην υπό κρίση περίπτωση**, η πενταετία υπολογίζεται από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της Δήλωσης, δηλαδή από το τέλος του έτους 2006 και, ως εκ τούτου, **το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων, αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 2005, παραγράφονταν το πρώτον κατά την 31/12/2011.**

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Ν.4002/2011, ορίζεται ότι «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012.*».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 2 του Ν.4098/2012 ορίζεται ότι

«**1.** Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013, ορίζεται ότι «*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 τον 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 (2) 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 την 31/12/2013 και μετά.*», όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται και με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Επομένως, η προθεσμία παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 2005 παρατάθηκε για δύο (2) επιπλέον έτη, δηλαδή έως την 31/12/2015, υπό την προϋπόθεση να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου έως την 31/12/2013 και να έχει αποσταλεί έως την ίδια ημερομηνία επιστολή στον υπόχρεο φορολογούμενο, με την οποία να του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου. **Στην υπό κρίση περίπτωση**, η εντολή ελέγχου για την υπόχρεη επιχείρηση, αναφορικά με τα οικονομικά έτη 2006 – 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2007), είχε εκδοθεί, αρχικά, με ημερομηνία 19/12/2013, από τον Προϊστάμενο του τότε Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης και, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης, η σχετική γνωστοποίηση είχε κοινοποιηθεί νόμιμα στην υπόχρεη επιχείρηση, έως την 31/12/2013, με ταχυδρομική επιστολή. Ακολούθως, μετά την κατάργηση του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης, η υπόθεση περιήλθε στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, από τον Προϊστάμενο της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε ο έλεγχος για τα οικονομικά έτη 2006 – 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2005 – 2007). Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.4337/2015, αναριθμήθηκε σε

άρθρο 72 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «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 τον 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 του ελέγχου, κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου, θεωρείται και η αποστολή, έως τις 31/12/2013, επιστολής στον 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.».

Συνεπώς, κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επίδικη διαχειριστική περίοδος 2005 είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2011.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 49 παρ. 3 και 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, που περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και ειδικότερα της από έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία η υπόχρεη επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2007.

Αναφορικά δε με την επίκληση της προσφεύγουσας, περί αντισυνταγματικότητας των νόμων με τους οποίους παρατάθηκε έως την 31/12/2015 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και επιβολή φόρων, για τη διαχειριστική περίοδο 2005, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παράγραφος 2 και 93 παράγραφος 4 του Συντάγματος, εμπίπτει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και όχι στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας:

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, **περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας** με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997, **είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός**, διότι 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 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.», πλην, όμως, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο για την επίρρωση των ισχυρισμών της.

Επειδή, από τις οικείες από προαναφερθείσες Εκθέσεις Ελέγχου της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** ως προς τη διάπραξη των παραβάσεων της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και, συγκεκριμένα, για προσκόμιση αντιγράφων μέρους των

φορολογικών βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών της επίδικης διαχειριστικής περιόδου 2005 και της έκδοσης οκτώ (8) εικονικών ΤΑΑΠ, συνολικής αξίας **242.414,50 €**, προς δύο (2) λήπτες – φυσικά πρόσωπα (αγρότες – κτηνοτρόφους), στην ίδια διαχειριστική περίοδο, **για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο συνολικό ποσό σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος στην υπόχρεη επιχείρηση για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005 διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστatzμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα της **μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων** και, συγκεκριμένα, **για προσκόμιση αντιγράφων μέρους των φορολογικών βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών** της διαχειριστικής περιόδου 2005 και της έκδοσης οκτώ (8) εικονικών ΤΑΑΠ, συνολικής αξίας **242.414,50 €**, προς δύο (2) λήπτες – φυσικά πρόσωπα (αγρότες – κτηνοτρόφους), στην ίδια διαχειριστική περίοδο, **για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**. Τα εν λόγω φορολογικά αδικήματα καθιστούν υποχρεωτικό τον επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στον Φ.Π.Α., με εξωλογιστικό τρόπο, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του ο Προϊστάμενος της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές**.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** για την **υπόχρεη επιχείρηση** με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε από την προσφεύγουσα κ. του με **Α.Φ.Μ.:** ως τρίτη συνυπόχρεη.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης – Καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. με βάση την παρούσα Απόφαση:

Η με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης, για τη **διαχειριστική περίοδο 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005)**, ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	3.969.710,29	4.900.000,00	930.289,71
Αξία φορολογητέων εισροών	3.862.675,55	—	– 3.862.675,55
Φόρος εκροών	359.028,95	443.891,00	84.862,05
Υπόλοιπο φόρου εισροών	363.207,81	5.166,53	– 358.041,28
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)		438.724,47	438.724,47
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)		526.469,36	526.469,36
Συνολικό ποσό για καταβολή		965.193,83	965.193,83

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα κ. του με Α.Φ.Μ.:

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).