



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Καλλιθέα, 29/12/2015

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: **4859**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604565

**ΦΑΞ** : 2131604567

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
  - 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/08/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθμ. ....../07-07-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 ν.2523/1997) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ....../07-07-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 07/07/2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου 3/πλασίου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 6 Ν.2523/1997 της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
7. Την από 14/12/2015 εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/08/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../07-07-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 528.162,09 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2008-31.12.2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α. Η ως άνω παράβαση εδράζεται επί της από 07/07/2015 Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου 3/πλασίου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 6 Ν.2523/1997 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ....., βάσει της οποίας και σε συνδυασμό με το με αρ. πρωτ. ....../27-03-2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Δυτικής Μακεδονίας με συνημμένη την από 15/03/2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. Επεξεργασία Κατασχεμένων για Υποκρυπτόμενο Πρόσωπο (Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92) της ίδιας υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων συνέργησε στην έκδοση από την εταιρεία ....., με ΑΦΜ ....., είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή και εικονικών-πλαστών στο σύνολό τους ως προς το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 926.600,15 €, πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 176.054,03 €, προς την επιχείρηση ..... και προς την επιχείρηση ..... και κρίθηκε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο – άμεσου συνεργού του πραγματικού φορέα της επιχείρησης .....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της προβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση νόμου (εσφαλμένη ερμηνεία – πλημμελής εφαρμογή, άλλως πλάνη περί τα πραγματικά περιστατικά και νομικά δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσης)

Η μοναδική αναφορά των ελεγκτικών οργάνων στην έννοια του υποκρυπτόμενου προσώπου είναι οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, ενώ παράλληλα με την ανωτέρω διάταξη τυγχάνει εφαρμοστέα και η διάταξη της παρ. 3 του άρθ. 40 του ν.3220/2004, με την οποία κατέστη προφανής η πρόθεση του νομοθέτη να συγκεκριμενοποιήσει τον ορισμό του υποκρυπτόμενου προσώπου ορίζοντας πλέον ρητά

ότι για να υπάρχει υποκρυπτόμενος, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην υπάρχει εκδότης, με την έννοια ότι αυτός (ο εκδότης) αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, ο ορισμός της έννοιας του υποκρυπτόμενου, όπως αυτός δόθηκε με το προαναφερθέν άρθρο, είναι και μοναδικός και κατά συνέπεια δεν μπορεί να υπάρξει υποκρυπτόμενος ενώ υπάρχει εκδότης. Η ελεγκτική αρχή αγνοεί και παραλείπει εσκεμμένα τα ανωτέρω στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου αρκούμενη σε γενικότητες και αοριστίες τόσο ως προς τον προσδιορισμό της έννοιας του υποκρυπτόμενου όσο και ως προς τον καθορισμό εκείνων των στοιχείων/γεγονότων/πραγματικών περιστατικών που δύναται να προσδώσουν αυτήν την ιδιότητα. Λαμβανομένου δε υπόψη ότι η φορολογική αρχή φέρει κατά πάγια αρχή και θέση το βάρος απόδειξης τόσο της εικονικότητας των συναλλαγών όσο και τον καθορισμό και εξατομίκευση των εμπλεκόμενων σε αυτές προσώπων και την ιδιότητα υπό την οποία λειτουργούν, η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου πάσχει προφανούς πλημμέλειας.

2. Παράβαση ουσιώδους διατάξεως νόμου (πλημμελής αιτιολογία- παντελής αοριστία)

«Ειδικότερα, ουδόλως αιτιολογείται και θεμελιώνεται από την ελεγκτική αρχή δια των αρμοδίων οργάνων της που διενήργησαν τον προκείμενο έλεγχο και συνέταξαν την συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου η συμμετοχή μου στην τέλεση των αποδιδόμενων και ήδη καταλογισθεισών σε εμένα παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και η ιδιότητα υπό την οποία φέρομαι ότι τέλεσα τις ανωτέρω πράξεις, ήτοι αυτή του υποκρυπτόμενου προσώπου, άμεσου συνέργου του πραγματικού φορέα της εκδότριας εταιρείας ..... και ασκούντος την διοίκηση της εταιρείας αυτής. Αντιθέτως μάλιστα, τα επιληφθέντα διοικητικά όργανα κατέληξαν στο συμπέρασμα του καταλογισμού σε βάρος μου των αναφερομένων στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία έχει ως βάση την από 11-02-2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. Επεξεργασίας Κατασχεμένων για Υποκρυπτόμενο Πρόσωπο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών εγγράφων που αποτέλεσαν την βάση για την έκδοση και της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2009.»

**Επειδή,** σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.  
.....».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4174/2013 :

«Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια

Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015:

«Αυτουργοί και συνεργοί

1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτοурγοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτοурγοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

2. ....

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτοурγοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 όπως αυτό τροποποιήθηκε και ίσχυσε με την παρ.2 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο 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) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

"ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,"

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του 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 αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν .....

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ/σίας 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», ενώ κατά το άρθρο 171 Κ.Δ.Δ/μίας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1091/29.4.2013, με θέμα την κοινοποίηση της αρ. 525/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ΣτΕ 3446/2000 και 4347/2001 στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι ο φερόμενος εκδότης δεν είναι παντελώς αμέτοχος με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι φορολογικές

και λοιπές κυρώσεις επιβάλλονται αυτοτελώς και παράλληλα τόσο στον φερόμενο εκδότη, όσο και στον υποκρυπτόμενο ο οποίος ασκεί πράγματι την επιχείρηση.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.5 «Εικονική επιχείρηση -κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο» του με αρ.πρωτ. 1506/30-01-2007 Οδηγού ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων του ΥπΟικ δίνονται σαφείς οδηγίες στα ελεγκτικά όργανα για τον τρόπο αντιμετώπισης του υποκρυπτόμενου ως ακολούθως : «Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α΄15/28.1.2004), ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, **εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν** ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.»

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28 Ιανουαρίου 2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιοδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του Ν. 2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή.»

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης νόμου, εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής απορρίπτεται ως αυθαίρετος και υποκειμενικός διότι αφενός η αναφορά των ελεγκτικών οργάνων στην έννοια του υποκρυπτόμενου δίδεται εκτεταμένως στις σελ. 61-63 της από 15/03/2013 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. Επεξεργασία Κατασχεμένων για Υποκρυπτόμενο Πρόσωπο (Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Δυτικής Μακεδονίας με την παράθεση, εκτός του άρθρου 19 του ν.2523/1997, του άρθρου 20 του

ιδίου νόμου, στο οποίο ορίζονται ρητώς οι αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής, καθώς και με τις σχετικές αποφάσεις του ΣτΕ που αναφέρονται, αφετέρου βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, αποφάσεων του ΣτΕ και εγγράφων του ΥΠΟΙΚ στην παρούσα απόφαση, συμπεραίνεται ότι ο νομοθέτης έχει ορίσει επακριβώς την έννοια του υποκρυπτόμενου και σε κάθε περίπτωση επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις σε αυτόν ανεξαρτήτως του εάν υπάρχει ή όχι εκδότης. Εξάλλου, τα αποτελέσματα του ελέγχου αποτελούν σύνθεση και συνολική εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων τόσο του φακέλου της επιχείρησης ..... με Α.Φ.Μ. ...., όσο και του συνόλου της εξεταζόμενης υπόθεσης και του προανακριτικού υλικού από το Σ.Δ.Ο.Ε. Δεδομένου ότι απαιτείται έρευνα των επιμέρους πραγματικών στοιχείων και περιστατικών που προκύπτουν σε μία υπόθεση, διότι έτσι συντίθεται η συνολική εκτίμηση για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής (βλ. απόφαση ΣτΕ 1664/2004, 2223/95, 520/94), το Σ.Δ.Ο.Ε κατέληξε μετά από εκτεταμένη έρευνα και πλήρως στοιχειοθετημένη τεκμηρίωση στη διαπίστωση ότι ο ..... του ..... υπέπεσε σε πλήθος φορολογικών παραβάσεων ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο και άμεσος συνεργός του πραγματικού φορέα και ασκών την Διοίκηση της επιχείρησης ..... και μετά την «φερόμενη» μεταβίβαση της και διακοπή της σχέσης εταίρου και διαχειριστή. Το μόνο που πραγματικά εμπορεύτηκε και οι μόνες υπηρεσίες που πραγματικά παρείχε η ..... (όπως πραγματικά εκπροσωπείται) προς τους συναλλασσόμενους με αυτή, είναι η έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων με μόνο σκοπό την καταδολίευση των συμφερόντων του Δημοσίου από τη μια πλευρά συνεργώντας στην υποβοήθηση φοροδιαφυγής των εταιρειών ληπτών καθώς και στην πραγματοποίηση διάπραξης μεγάλης έκτασης απάτης σε δημοτική επιχείρηση και από την άλλη στον προσπορισμό παράνομων εισοδημάτων από τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα πραγματικούς φορείς αυτής.

Τα ίδια πρόσωπα, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, είναι τα υποκρυπτόμενα πραγματικά πρόσωπα πίσω από την επιχείρηση, τα οποία ασκούν ή ασκούσαν την διοίκηση και διαχείριση της με στόχο την αποφυγή καταβολής φόρων προς το Ελληνικό Δημόσιο και την απόκρυψη της δράσης τους με ιδιαίτερα μέσα.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους διατάξεως νόμου (πλημμελής αιτιολογία- παντελής αοριστία) κρίνεται αβάσιμος και καταχρηστικός, καθόσον η από 07-07-2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου 3/πλασίου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 6 Ν.2523/1997 αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. με αριθ. ..../2015 είναι δε σαφέστατη, ειδική και επαρκής καθόσον αναγράφει λεπτομερώς τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, γίνεται εκτενής αναφορά στα κριτήρια και τις απόψεις του διοικητικού οργάνου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου τα οποία έχουν σηριχτεί στην από 15-03-2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. Επεξεργασίας



Κατασχεμένων για Υποκρυπτόμενο Πρόσωπο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. (ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ) που είναι πλήρως αιτιολογημένη, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα (σελ. 9 "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ ΤΗΣ .....", σελ. 10 "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΕΔΡΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ" γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου (σελ. 55-63 "ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ-ΠΟΙΝΙΚΕΣ"), υπάρχει αναλυτική αναφορά των ενεργειών του ελέγχου (σελ. 11- "ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ..... ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ .....", ΣΕΛ. 17 " ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ..... ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ..... ", σελ. 21 " ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ..... ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ .....", σελ. 12, 18, 22, 23, 24 "ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ", σελ. 15, 16, 21, 22 "ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 20 ΠΔ186/92", σελ. 17 "ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ..... ", σελ. 20 "ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ .....", σελ. 28-40 "ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ - ΠΡΟΑΝΑΚΡΙΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ - ΣΥΛΛΟΓΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΕΤΑΙ ΟΤΙ ΕΝΑ ΑΠΟ ΤΑ ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΕΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ..... με Α.Φ.Μ.: ..... ΕΙΝΑΙ Ο ..... με Α.Φ.Μ.: ..... " κ.λ.π.)

Όλα τα ανωτέρω σε συνδυασμό με τις ενέργειες που βεβαιώνει ότι πραγματοποίησε ο έλεγχος και ως προς τις οποίες η εν λόγω έκθεση αποτελεί πλήρη απόδειξη, τεκμηριώνουν το πόρισμα του ελέγχου ότι δηλαδή ο προσφεύγων υπέπεσε στις αποδιδόμενες φορολογικές παραβάσεις ως υποκρυπτόμενου προσώπου και αμέσου συνεργού του πραγματικού φορέα και ασκών την Διοίκηση της επιχείρησης ..... οι οποίες επισύρουν τις σχετικές κυρώσεις.

Επιπροσθέτως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση καταλογιστικής πράξης μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (άλλης Δ.Ο.Υ ή άλλης Δημόσιας υπηρεσίας, όπως π.χ. Έκθεση επεξεργασίας ΣΔΟΕ , ΣτΕ 236/89 3813/94).

Άρα, με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα, ορθά και νόμιμα η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επέβαλε το συνολικό ποσό προστίμου των **528.162,09 €** ευρώ που με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητείται.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/07/2015 Ειδική Έκθεση Ελέγχου 3/πλασίου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 6 Ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ....../07-08-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....../07-07-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

**Χρήση 2008:**

-Πρόστιμο του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/1997 :  $176.054,03 \text{ €} \times 3 = 528.162,09 \text{ ευρώ}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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).