



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 29/12/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **4857**

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. 4 ν.2523/1997) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./07-07-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 07/07/2015 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Άρθρο 48 Ν.2859/2000 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. 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 300,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 1β του ν.2859/2000 και πρόστιμο ποσού 1.170,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1α του ίδιου νόμου, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου 1.470,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997. Οι ως άνω παραβάσεις εδράζονται επί της από 07/07/2015 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Άρθρο 48 Ν.2859/2000 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, οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή και εικονικών-πλαστών στο σύνολό τους ως προς το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 217.413,09 €, πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 41.308, 48 €, 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 σύνεργού 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 2008.»

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 αυτουργοί 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 αυτουργοί 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. Αυτουργοί 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, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ.185/1992 ορίζεται ότι :

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

Επειδή, σύμφωνα με 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, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 και σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθ. 30 του Ν. 2238/1994:

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

α).....

β).....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα 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 εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το 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) 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) ευρώ.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρ. 32 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

«2.

«Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.» 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 στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β)

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρ. 66 του Ν.2238/1994: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με

εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.....

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α)** από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, **β)** η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ.α' του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 :

«1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (80) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 :

«Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

1. Οι Υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 , οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την Επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

"α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής:

αα) Κάθε μήνα και μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και για το Δημόσιο που δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπάγεται στο φόρο.

ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32, καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει. Περιοδική δήλωση δεν υποβάλλουν οι επιχειρήσεις που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, εφόσον υποβάλλουν την αναφερόμενη στην περίπτωση β` της παραγράφου 1 του άρθρου 36 δήλωση μεταβολών".

β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.....»

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 3 εδ. α' του άρθρου 21 του ν.2948/2001 ορίζεται ότι :

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται

στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.....»

Επειδή, σύμφωνα με το Πρώτο Μέρος, Κεφάλαιο Β', άρθρο 4, εδ. Γ, παρ. 1 της ΠΟΛ 1317/2.12.1997 Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α/11.9.1997) ορίζεται ότι:

«Γ. Φ.Π.Α. Παράγραφος 1 - Εδάφια πρώτο και δεύτερο

Με τις διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 4 προβλέπεται ότι για κάθε παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας επιβάλλεται πρόστιμο από 40.000 μέχρι 400.000 δραχμές. Όσον αφορά το ΦΠΑ διευκρινίζονται τα εξής: Το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε παράβαση των διατάξεων του Ν.1642/1986, όπως ισχύουν, εκτός από τις παραβάσεις εκείνες οι οποίες συνεπάγονται την επιβολή πρόσθετου φόρου. Κατά συνέπεια, για τις παραβάσεις εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής κάθε είδους δήλωσης, το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο όταν πρόκειται για αρχικές δηλώσεις από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή (μηδενικές, πιστωτικές) και κατά συνέπεια δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος. Η νέα διάταξη ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 38 του ίδιου νέου νόμου, για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 11.9.1997 και μετά.»

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 οποιονδήποτε 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 ίδιου 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 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Άρθρο 48 Ν.2859/2000 αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου 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 στηριχτεί 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 εμπεριστατωμένα (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 Ο.Ε. 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 νομολογικά 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).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω και βάση των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997 και της ΠΟΛ 1317/1997, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007, εκδόθηκε η υπ’ αριθμ./07-07-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., βάσει της οποίας καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου ποσού 44.613,17 ευρώ και πρόσθετος φόρος ποσού 53.535,80 ευρώ, ως εκ τούτου το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997 για την παράβαση του άρθρου 38 παρ.1β του ν.2859/2000 δεν έπρεπε να επιβληθεί και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** 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. 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 και την ακύρωση της ως άνω πράξης κατά το σκέλος που αυτή αφορά την παράβαση του άρθρου 38 παρ.1β του ν.2859/2000, διότι σύμφωνα με την από 07/07/2015 Έκθεση Μερικού

Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Άρθρο 48 Ν. 2859/2000, για την ως άνω διαχειριστική περίοδο, προέκυψε ποσό διαφοράς φόρου για καταβολή επί του οποίου επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος.

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

Χρήση 2007:

-Πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. του ν.2523/1997 :

α) Παράβαση του άρθρου 38 παρ. 1β του ν.2859/2000 = **0,00 ευρώ**

β) Παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1α του ν.2859/2000 = **1.170,00 ευρώ**

Σύνολο 1.170,00 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).