



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη 05/03/2019

Αριθμός Απόφασης: 535

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 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 αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **05-11-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, και, **ΑΦΜ**, κατοίκων Θεσσαλονίκης, επί της οδού, ΤΚ, κατά των : α) με αριθμ. /....., /....., και /19-9-2018 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 19/04//2007-31/12/2007, 31/12/2008-31/12/2008, 01/12/2009-31/12/2009, 31/12/2010-31/12/2010, 31/12/2011-31/12/2011 και 31/12/2012-31/12/2012, αντίστοιχα, β) με αριθμ. και /19-9-2018 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014, αντίστοιχα και γ) με αριθμ. /19-9-2018 οριστικής

πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-19/03/2015, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της, **ΑΦΜ**, και, **ΑΦΜ**, 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:

1) Με την αριθμ. **/19-09-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 19/04/2007-31/12/2007, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 195,33 €, λόγω μη θεώρησης – μη τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (βιβλίο Αγορών), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 4 παρ. 4,5, 17 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015, όπως ισχύει.

2) Με την αριθμ..... **/19-09-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 195,33 €, λόγω μη θεώρησης – μη τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (βιβλίο Αγορών), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 4 παρ. 4,5, 17 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015, όπως ισχύει.

3) Με την αριθμ..... **/19-09-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 195,33 €, λόγω μη θεώρησης – μη τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (βιβλίο Αγορών), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 4 παρ. 4, 5, 17 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015, όπως ισχύει.

4) Με την αριθμ. **/19-09-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 9.800,00 €, λόγω μη θεώρησης – μη τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μη υποβολής δήλωσης έναρξης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., της ΦΤΜ, με αριθμ. μητρώου, και μη έκδοσης 1719 αθεώρητων ΑΛΠ από την

εγκεκριμένη και μη δηλωμένη εν χρήσει ΦΤΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 4 παρ. 4, 5, 17 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, του άρθρου 19 του ν. 3842/2010, και των άρθρων 1 και 4 του ν. 1809/1988, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 και των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

5) Με την αριθμ. **/19-09-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 9.800,00 €, λόγω μη θεώρησης – μη τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μη υποβολής δήλωσης έναρξης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., της ΦΤΜ, με αριθμ. μητρώου, και μη έκδοσης 4475 αθεώρητων ΑΛΠ από την εγκεκριμένη και μη δηλωμένη εν χρήσει ΦΤΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 4 παρ. 4, 5, 17 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, του άρθρου 19 του ν. 3842/2010, και των άρθρων 1 και 4 του ν. 1809/1988, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 και των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

6) Με την αριθμ..... **/19-09-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 9.800,00 €, λόγω μη θεώρησης – μη τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μη υποβολής δήλωσης έναρξης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., της ΦΤΜ, με αριθμ. μητρώου, και μη έκδοσης 5112 αθεώρητων ΑΛΠ από την εγκεκριμένη και μη δηλωμένη εν χρήσει ΦΤΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 4 παρ. 4, 5, 17 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, του άρθρου 19 του ν. 3842/2010, και των άρθρων 1 και 4 του ν. 1809/1988, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 και των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

7) Με την αριθμ. **/19-09-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 9.800,00 €, λόγω μη θεώρησης – μη τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μη υποβολής δήλωσης έναρξης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., της ΦΤΜ, με αριθμ. μητρώου, και μη έκδοσης 3751 αθεώρητων ΑΛΠ από την εγκεκριμένη και μη δηλωμένη εν χρήσει ΦΤΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4093/2012, και των άρθρων 1 και 4 του ν. 1809/1988, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 και των διατάξεων της παρ. 8 και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

8) Με την αριθμ. /19-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 9.600,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., της ΦΤΜ, με αριθμ. μητρώου, και μη έκδοσης 2806 αθεώρητων ΑΛΠ από την εγκεκριμένη και μη δηλωμένη εν χρήσει ΦΤΜ, κατά παράβαση των άρθρων 1 και 4 του ν. 1809/1988, που επισύρει τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 και των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

9) Με την αριθμ. /19-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ.. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-19/03/2015, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας «.....», με συμμετοχή 50% εκάστης, πρόστιμο ύψους 2.600,00 €, λόγω μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 6 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις της περ. η' της παρ. 1 και περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και μη υποβολής δήλωσης έναρξης, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., της ΦΤΜ, με αριθμ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 8 και 14, και 40 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α' της παρ. 2 και περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Με την από 06/08/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της υποπ/φου Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) και του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), για τις χρήσεις 2007- 2015, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), διαπιστώθηκε ότι οι προσφεύγοντες είναι εταίροι, Άτυπης Εταιρείας του άρθρου 785 του Αστικού Κώδικα, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας, καθώς από τον έλεγχο προέκυψε ότι αυτή λειτουργούσε με σκοπό την εκμετάλλευση περιπτέρου, ενώ δεν είχε υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, δήλωση έναρξη δραστηριότητας και δεν είχε φορολογηθεί, για τα κέρδη που προέκυψαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, από την λειτουργία του ως άνω περιπτέρου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη – αναξιολόγητη - προσχηματική κρίση του φορολογικού ελέγχου περί της ύπαρξης άτυπης εταιρείας.

2. Πλήρης ευθύνη και υπαιτιότητα του λογιστή της επιχείρησης .

3. Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

4. Αντισυνταγματικότητα των εφαρμοστέων διατάξεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί εσφαλμένης κρίσης του φορολογικού ελέγχου, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.Δ. 1044/1971, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το ν. 3648/2008, ορίζεται ότι : «1. Αποθανόντος αναπήρου ή θύματος πολέμου αποκατασταθέντος κατά τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, τα εξ αυτού απορρέοντα δικαιώματα περιέρχονται κατά την ακόλουθον σειράν: α. Εις την χήραν αυτού κατ' ίσον μερίδιο μετά των αγάμων θηλέων τέκνων και εκ των αρρένων, των ανηλίκων εφόσον έλκουν το δικαίωμα συντάξεως εκ του αποβιώσαντος, ως και των ενηλίκων, ανικάνων προς εργασία και εφόσον συνταξιοδοτούνται ή έλκουν δικαίωμα συντάξεως εκ του αποβιώσαντος ή σπουδαζόντων εις ανωτέρας ή ανωτάτας σχολάς τέκνων και μέχρι συμπληρώσεως του εικοστού τετάρτου έτους της ηλικίας των. Εις περίπτωση διακοπής της συντάξεως τινός των ως άνω προσώπων εξ οιοδήποτε λόγου το ιδανικόν τούτου δικαίωμα, προσαυξάνεται εις τους λοιπούς δικαιούχους. Στις διαζευγμένες ή χήρες θυγατέρες ανεξάρτητα από τυχόν μεταβίβαση της πολεμικής σύνταξης του αποβιώσαντος πατρός τους, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι Προϋποθέσεις της παραγράφου 3 του παρόντος."

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ως άνω νομοθετικού διατάγματος, ορίζεται ότι : «1. Ο εις ον παρεχωρήθη δικαίωμα εκμεταλλεύσεως περιπτέρου υποχρεούται εις αυτοπρόσωπον ή διά των οικείων αυτού εκμετάλλευσιν τούτου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 741 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 742 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Οι εισφορές των εταίρων μπορούν να συνίστανται σε εργασία τους, σε χρήματα ή σε άλλα αντικείμενα, καθώς και σε κάθε άλλη παροχή.

Αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι σε ίσες εισφορές».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 748 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η Συναίνεση όλων των εταίρων.

Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 785 του Α.Κ. ορίζεται ότι : « Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κατ'ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα.»

Επειδή σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις του Α.Κ. και το με αρ. πρωτ. Δ12 1111830 ΕΞ 2011 έγγραφο του Υπ. Οικ. εάν διαπιστωθεί ότι υφίσταται εμπορική επιχείρηση αποβλέπουσα στην πραγματοποίηση κέρδους και αυτή δεν έχει δηλωθεί από τους συνιδιοκτήτες, τότε τα φυσικά πρόσωπα αυτά αποτελούν τους εταίρους άτυπης εταιρείας η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ.186/1992, 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 ελεύθεριο 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 της υποπ/φου Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) του άρθρου 1, ορίζεται ότι : «1.Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των [παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2](#) και [των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994](#) , κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : « Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: «α) Τα νομικά πρόσωπα

που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,.....»

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής :

Συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου ορθής εφαρμογής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διενήργησε έλεγχο σε περίπτερο που βρίσκεται στην οδό και Από τον ως άνω έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο ασκούσε τη δραστηριότητα εκμετάλλευσης περιπτέρου με άδεια αναπήρου πολέμου μέχρι το θάνατό του (19/4/2007), και στη συνέχεια βάσει της με αριθμ. /17-01-2008 απόφασης του Νομάρχη Θεσσαλονίκης, η άδεια εκμετάλλευσης του εν λόγω περιπτέρου μεταβιβάστηκε, κατά ίσα και ιδανικά μερίδια, με ποσοστό 50% στην, χήρα και κατά 50% στην, κόρη του θανόντος. Επίσης από τον ίδιο ως άνω έλεγχο, προέκυψε ότι το εν λόγω περίπτερο λειτουργούσε στο όνομα της με ΑΦΜ, η οποία όμως δεν είχε υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης δραστηριότητας. Σημειώνεται ότι η επιδειχθείσα στον έλεγχο με αριθμ. /23-1-2008 δήλωση έναρξης εργασιών, κρίθηκε ως πλαστή, για το αδίκημα δε της πλαστογραφίας, κρίθηκε ένοχος ο λογιστής της κ., ο κ., σύμφωνα με την αριθμ. /12-10-2016 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, η παραπάνω δραστηριότητα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ασκήθηκε από κοινού από τους διαδόχους του αποθανόντος, από την ημερομηνία θανάτου του κ. μέχρι και την ημερομηνία του ελέγχου (19-3-2015), χωρίς τούτο να έχει δηλωθεί με δήλωση έναρξης εργασιών της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. στην οικεία φορολογική αρχή, καθώς υπήρχε σχετική υποχρέωση βάσει της παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α. και χωρίς να τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει.

Επειδή, περαιτέρω δε διαπιστώθηκε εκ μέρους της, παραίτηση από το ποσοστό 50% του δικαιώματος της άδειας εκμετάλλευσης και ανάληψη όλου του ποσοστού από την, κατά συνέπεια τεκμηριώνεται επαρκώς από τη φορολογική αρχή η λειτουργία της «εν τοις πράγμασι άτυπης (χωρίς δημοσιότητα και αδήλωτης) εταιρείας, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 741, 748, 784 και 785 του Α.Κ.

Κατά συνέπεια κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένης κρίσης του φορολογικού ελέγχου περί της ύπαρξης άτυπης εταιρείας .

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί πλήρους ευθύνης και υπαιτιότητας του λογιστή της επιχείρησης επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 922 του Α.Κ (ΠΔ 456/1984) «Ευθύνη του προστήσαντος» «Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστεθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του».

Επειδή, με τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 ΑΚ, προκύπτει ότι με την καταρτιζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση της μεταξύ των μερών σύμβασης από το λογιστή, και δημιουργεί ευθύνη αυτού προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της

ζημίας που αυτός υπέστη και τελεί σε αιτιώδη σύνδεσμο με την αντισυμβατική αυτή συμπεριφορά του λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 330, 297 και 298 ΑΚ, όχι δε αδιακοπραξία με την έννοια του άρθρου 914 ΑΚ, αφού η παράβαση αυτή δεν νοείται χωρίς την μεταξύ των συμβληθέντων μερών σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών. Το πταίσμα και η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένστασης, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1476, Β' Οκτωβρίου 2011, σελ. 1554).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010) ορίζεται ότι: «3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. ...».

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ΑΦΜ και η λειτουργούσαν αδιαλείπτως από την ημερομηνία θανάτου του (19-04-2007), μέχρι και την ημέρα του ελέγχου (19-03-2015) Άτυπη Εταιρεία, βάσει των παραπάνω στοιχείων και της κατεχόμενης άδειας λειτουργίας, την επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «περίπτερο» που βρίσκεται στην οδό Χρ..... και Θεσσαλονίκης, χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική της υποχρέωση σχετικά με την ασκούμενη επιχειρηματική δραστηριότητα, ως εκ τούτου καταλογίστηκαν οι παραβάσεις των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), της υποπ/φου Ε1 της παρ. Ε του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του Ν.4308/2014 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», και του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), στις χρήσεις 2007 – 2015.

Επειδή με αριθ. /2016 Απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης καταδικάστηκε για το αδίκημα της πλαστογραφίας της υπ' αριθ. /23.1.2008 βεβαίωσης έναρξης εργασιών, ο λογιστής Η απόφαση όμως αυτή εις βάρος του λογιστή, αφορά συγκεκριμένα την πλαστή βεβαίωση έναρξης εργασιών, ενώ δεν εξέτασε περαιτέρω το δικαστήριο ποιος/α ή ποιοι ασκούσαν την δραστηριότητα του περιπτέρου και αν διαπράχθηκαν φορολογικές παραβάσεις.

Επειδή, η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον

επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί αναρμοδιότητας του οργάνου που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. /06-06-2013 Απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων η λειτουργία του δικαστικού τμήματος και του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. – ΣΤ' Θεσσαλονίκης αναστάληκε από 01-07-2013 και η αρμοδιότητα της μεταφέρθηκε στο αντίστοιχο τμήμα της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. /25-2-2014 Απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και την υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α. /31-7-2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα και η εξουσιοδότηση υπογραφών στην Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης όπως και η έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ.

Συνεπώς αρμόδιο διοικητικό όργανο για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ της προσφεύγουσας είναι η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας των εφαρμοστέων διατάξεων, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη

κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

Επειδή η φορολογική αρχή για την επιβολή των οικείων προστίμων εφάρμοσε τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις, ήτοι, τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν τις υπό κρίσεις (2007-2015).

Επειδή, η από 06/08/2018 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, του ν. 4093/2012, του ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην οποία εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερώς τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /05-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, και, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α/Α	ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ	ΔΙΑΧ.ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ
1	 /19-09-2018	19/04/2007-31/12/2007	Κ.Β.Σ.	195,33
2	 /19-09-2018	01/01/2008-31/12/2008	Κ.Β.Σ.	195,33
3	 /19-09-2018	01/01/2009-31/12/2009	Κ.Β.Σ.	195,33
4	 /19-09-2018	01/01/2010-31/12/2010	Κ.Β.Σ.	9.800,00
5	 /19-09-2018	01/01/2011-31/12/2011	Κ.Β.Σ.	9.800,00
6	/19-09-2018	01/01/2012-31/12/2012	Κ.Β.Σ.	9.800,00
7	 /19-09-2018	01/01/2013-31/12/2013	Κ.Φ.Α.Σ.	9.800,00

8	 /19-09-2018	01/01/2014-31/12/2014	Κ.Φ.Α.Σ.	9.600,00
9	 /19-09-2018	01/01/2015-19/03/2015	Κ.Φ.Δ.	2.600,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.