



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη: 11/11/16

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1365

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

& ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α΄/26-07-2013).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α΄ 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α΄ 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β΄/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β΄/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β΄/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

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

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

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

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά **α) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, δ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και ε) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος άρθρου 4 του Ν.2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

4. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις επιβολής προστίμων των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Την από έκθεση ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2006 - 2011, της Δ.Ο.Υ. Δράμας

6. Την από έκθεση μερικού ελέγχου Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 για τις χρήσεις 2006 - 2011, της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουενεργούνται ως 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό, **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της Πρόστιμο Φ.Π.Α συνολικού ποσού **17.100,00 €**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 και του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν.4174/2013, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, επειδή δεν απέδωσε φόρο, ως εκδότης με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία
- Με την με αριθμό **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της Πρόστιμο Φ.Π.Α συνολικού ποσού **22.800,00 €**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 και του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν.4174/2013, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, επειδή δεν απέδωσε φόρο, ως εκδότης με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- Με την με αριθμό, **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της Πρόστιμο Φ.Π.Α συνολικού ποσού **39.900,00 €**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 και του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν.4174/2013, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, επειδή δεν απέδωσε φόρο, ως εκδότης με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία
- Με την με αριθμό, **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της Πρόστιμο Φ.Π.Α συνολικού ποσού **39.900,00 €**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 και του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν.4174/2013, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, επειδή δεν απέδωσε φόρο, ως εκδότης με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία
- Με την με αριθμό, **Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επιβλήθηκε σε βάρος της Πρόστιμο Φόρου Εισοδήματος ποσού 150,00 ευρώ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2011 – 31/12/2011, επειδή δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61,64 και 107 του Ν. 2238/94.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου 194/34989/20-03-2013 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχου Δαπανών ΕΓΠΤΕ – Εγγυήσεις του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για διενέργεια ελέγχου σε χορηγηθείσες οικονομικές ενισχύσεις έτους 2010. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας η υπ' αριθμόνεντολή προσωρινού ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και λοιπών φορολογικών αντικειμένων για την Μετά την αποστολή προκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στο νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης κοινοπραξίας, χωρίς ανταπόκριση ο έλεγχος επέβαλε τα αντίστοιχα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου στην, σύμφωνα με την Πολ. 1037/2005 για τα έτη 2006-2011. Στα πλαίσια αυτής της εντολής, ζητήθηκαν αλλά δεν προσκομίσθηκαν βιβλία και στοιχεία, με αποτέλεσμα να καταστούν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Πολ. 1037/2005. Η Δ.Ο.Υ. Δράμας προέβη στη σύνταξη της απόέκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) και της απόέκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου φόρου εισοδήματος (άρθρο 4 του ν. 2523/1997) στηριζόμενη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του αρ. 20 του Κ.Β.Σ. που υπέβαλλε η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς και σε λοιπές πληροφορίες (εντολές πληρωμής ΟΠΕΚΕΠΕ, συμβάσεις παροχής έργου με επιχειρήσεις κ.λ.π.)

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- α) Τα επίδικα πρόστιμα χαρακτηρίζονται από αντιφατική και μη νόμιμη αιτιολογία.
- β) Η κοινοπραξία συστήθηκε και λειτούργησε - υποκρύπτοντας άλλο πρόσωπο – εν αγνοία του προσφεύγοντα ο οποίος είναι Πρόεδρος του
- γ) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι τα επίδικα πρόστιμα χαρακτηρίζονται από αντιφατική και μη νόμιμη αιτιολογία πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ.1 του Ν.2690/99 *«Η Αιτιολογία (της διοικητικής πράξης) 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»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ. 186/1992 «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, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4174/2013 «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....»

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνονται οι παραβάσεις, κατέληξε στο πόρισμα της απόέκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) και της απόέκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου φόρου εισοδήματος (άρθρο 4 του ν. 2523/1997) έχοντας πλήρη, νόμιμη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία των παραβάσεων και των προστίμων που προβλέπονται από τους ισχύοντες, κάθε έτος, φορολογικούς νόμους. Εξ' άλλου κάθε πράξη επιβολής προστίμου συνοδεύεται από την έκθεση ελέγχου βάση της οποίας εκδόθηκε και η οποία αποτελεί ενσωματωμένη αιτιολογική βάση της πράξης.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η κοινοπραξία συστήθηκε και λειτούργησε - υποκρύπτοντας άλλο πρόσωπο – εν αγνοία τόσο του προσφεύγοντα όσο και τουπου αυτός εκπροσωπεί, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ.1 του Ν.4174/2013 «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ.7 του Ν.4174/2013 «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 διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα»

Επειδή, «Από τις διατάξεις των άρθρων 61, 741 ΑΚ, 20, 42-46 ΕμπΝ και 2 του Διατάγματος της 2/14.5.1815 και 62 του ΚΠολΔ προκύπτει ότι η κοινοπραξία, για την οποία δεν τηρήθηκαν οι διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 42 του ΕμπΝ αποτελεί ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία “εν τοις πράγμασι”, (οπότε τα μέλη αυτής ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της), η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα και συνακόλουθα δεν μπορεί να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, με περαιτέρω συνέπεια να μην νομιμοποιείται η ίδια στην άσκηση προσφυγής του κοινού δικαίου, αλλά μόνο τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, μέλη αυτής που κατά το άρθρο 62 εδ.4 ΚΠολΔ έχουν την ικανότητα να είναι διάδικοι και είναι υποκείμενα της επίδικης έννομης σχέσης (ΕΦ ΑΘ 6608/2006).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 270 παρ.1 του Ν. 4072/2012 «Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου, με εξαίρεση εκείνη της παρ. 3 του άρθρου 251, εφαρμόζονται αναλόγως και στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4, παρ.10 του Ν.1882/1990 «Για τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρείες, που ασκούν επιχείρηση, οι οφειλές κύριες και πρόσθετες, από φόρους, τέλη, εισφορές και από πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά που αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ. 3 του Ν.2238/94 «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 το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του Ν.2859/2000 «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β` της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

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

γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.

δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος... »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 & 2 του Π.Δ. 186/1992 «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.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι, διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα, β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι

έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.7 του Ν. 2859/2000 «Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α), β), γ), ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν.2523/1997 «Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η σύσταση της κοινοπραξίας έγινε με την κατάρτιση του από, καταστατικού σύστασης της, στην οποία υπάρχουν σφραγίδες και υπογραφές των Αγροτικών Συνεταιρισμών που αποτελούν τα μέλη της (σελ. 63 έκθεσης ΚΒΣ), μεταξύ των οποίων και οΜε την κατάθεση αυτού του καταστατικού υποβλήθηκε η υπ' αριθμόνδήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και η υπ' αριθμόνδήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Νευροκοπίου.
- Το άρθρο 7 του καταστατικού σύστασης της κοινοπραξίας αναφέρει ότι διαχειριστές και εκπρόσωποι της κοινοπραξίας ορίζονται οι νόμιμοι εκπρόσωποι των μελών ή οι αντικαταστάτες αυτών, όπως ορίζονται στα καταστατικά των Συνεταιρισμών τους.
- Σύμφωνα με το υπ' αριθμόνΠρακτικό της κοινοπραξίας, σε εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 5 του καταστατικού της κοινοπραξίας, εξουσιοδοτείται σε πράξεις διαχείρισης ο λογιστής
- Ως έδρα της κοινοπραξίας ορίστηκε τοκαι συγκεκριμένα τα γραφεία του συνεταιρισμού

Κατά συνέπεια, η συμμετοχή και μόνο του αγροτικού συνεταιρισμού στην κοινοπραξία, καθιστούν αυτόν αλληλεγγύως και εις ολόκληρο υπεύθυνο για τα χρέη της κοινοπραξίας.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος:

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ’αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94)

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **20/04/2016 εκθέσεις ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/97 και Προστίμου Εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97** της Δ.Ο.Υ. Δράμας, αποδεικνύουν την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκ μέρους της κοινοπραξίας, τη μη λήψη φορολογικών στοιχείων για ληφθείσες υπηρεσίες αλλά και πληθώρα άλλων φορολογικών παραβάσεων με αποτέλεσμα την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων, με τις υπ’ αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανείς προσφυγές του που κατατέθηκαν εμπρόθεσμα στην Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση των υπόλοιπων πράξεων του ίδιου ελέγχου (Κ.Β.Σ., Φόρος Εισοδήματος, ΦΠΑ)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της, με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ ως, ο οποίος συνεταιρισμός είναι μέλος και αλληλεγγύως ευθυνόμενος της

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/1997)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	17.100,00€
-------------------------------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/1997)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	22.800,00€
-------------------------------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/1997)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	39.900,00€
-------------------------------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/1997)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	39.900,00€
-------------------------------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Εισοδήματος (αρ.4 Ν.2523/1997)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	150,00€
-------------------------------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).