



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15-12-2017
Αριθμ. Αποφ.: 2413

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.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.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία -2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των : α) με αριθμ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., β) με αριθμ. -2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 και γ) με αριθμ. -

2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 § 12 ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, οι οποίες εκδόθηκαν εις βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με ημερομηνία **2017** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**..... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό -2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά φόρου ύψους 39.434,88 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 47.321,86 €.

Με την αριθμό -2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, πρόστιμο ύψους 19.717,44 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Με την αριθμό -2017 οριστική πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, πρόστιμο ύψους 39.434,88 €, καθότι, αποδέχθηκε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτήν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και υποχρεούται στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν εις βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατόπιν σχετικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της -2015 αρχικής και μετέπειτα τροποποιημένης με αρ. -2016 εντολής ελέγχου.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα ακόλουθα : Δυνάμει του με αριθμ. -2005 συμφωνητικού σύστασης κοινοπραξίας, συστήθηκε Κοινοπραξία, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, μεταξύ των φυσικών προσώπωνμε ΑΦΜκαι με ΑΦΜ, για την κατασκευή ηλεκτρομηχανικών εγκαταστάσεων βιομηχανικού κτιρίου της εταιρίας «.....», στη βιομηχανική περιοχή Ιωαννίνων. Διαχειριστές της κοινοπραξίας, ορίστηκαν από κοινού και τα δύο μέλη της κοινοπραξίας οι οποίοι συμμετείχαν στην ως άνω κοινοπραξία κατά ποσοστό 50%, ο καθένας.

Σημειώνεται, ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν διαβίβασης των από/2015 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου Φ.Ε. και Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, σύμφωνα με τις οποίες η «.....» ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, τέσσερα (4) πλαστά - εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 207.552,00 € πλέον Φ.Π.Α. 39.434,88 €, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ, τα οποία απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος στοιχείου	Ημερομηνία και αριθμ.	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
Δελτίο αποστολής-τιμολόγιο		56.312,00	10.699,28	67.011,28
Δελτίο αποστολής-τιμολόγιο		58.316,00	11.080,04	69.396,04
Δελτίο αποστολής-τιμολόγιο		36.210,00	6.879,90	43.089,90
Δελτίο αποστολής-τιμολόγιο		56.714,00	10.775,66	67.489,66
Σύνολο		207.552,00	39.434,88	246.986,88

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/01/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Περιφερειακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου - τμήμα της οποίας επισυνάπτεται στην από/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., τα ως άνω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους :

-Η εταιρία «.....»- εκδότρια των στοιχείων εταιρία, δεν δραστηριοποιήθηκε στις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές.

-Δεν απασχόλησε προσωπικό για την κατασκευή των οικοδομοτεχνικών έργων.

-Ουδέποτε αγόρασε τα εμπορεύματα και τις πρώτες ύλες που περιγράφονται στα υπό κρίση στοιχεία. Κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία. Επομένως όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, είναι στο σύνολό τους εικονικά για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφουν.

- Η εταιρία εμφανίζει πολυμερισμό των κωδικών δραστηριότητας της και σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης.

-Στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία διακίνησης της χρήσης 2008, ο αριθμός αυτοκινήτου, το οποίο μετέφερε τα φερόμενα ως πωληθέντα εμπορεύματα ανήκει σε επιβατικά αυτοκίνητα μικρού κυβισμού που ανήκουν σε τρίτα πρόσωπα άσχετα με την επιχείρηση και τους πελάτες της.

Επίσης, σημειώνεται ότι τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είναι και πλαστά καθώς φέρουν ίχνος διάτρησης διαφορετικό από αυτό της θεώρησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης κλήσεως του ενδιαφερομένου σε ακρόαση από τη διοίκηση.
2. Μη τήρηση της διαδικασίας επίδοσης του σημειώματος ελέγχου, ατομικά και προσωπικά, ως μέλος της κοινοπραξίας από τη διενεργήσασα τον έλεγχο φορολογική αρχή, κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
3. Τυπική πλημμέλεια των πράξεων λόγω μη αναγραφής επί αυτών των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων καθώς και της ειδικής μνείας της δυνατότητας που έχουν αυτά για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, της προθεσμίας, και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της.
4. Αναρμοδιότητα οργάνου – παράβαση ουσιώδους τύπου
5. Παράβαση της αρχής της νομιμότητας – επιβολή προστίμου με ενιαία πράξη, τόσο για την καταχώρηση, όσο και τη λήψη εικονικών τιμολογίων.
6. Η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, ενώ η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή, καθόσον οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη.
7. Παραβίαση της αρχής της δίκαιης δίκης και της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992,οριζόταν ότι : «7. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού.

Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.»

Επειδή, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α` 84), καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ο οποίος με τη σειρά του καταργήθηκε με το άρθρο 38 παρ.1 Ν.4308/2014,(ΦΕΚ Α 251/24.11.2014).

Επειδή, στην **παρ.11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών

διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 παρ. 1.....».

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του αντιδίκου, διαμέσου του με αριθμό-2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων, στα οποία μάλιστα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τις με αριθμ. πρωτ.-2017 έγγραφες απόψεις του. Συνεπώς, αβάσιμα ο προσφεύγων επικαλείται ακυρότητα των πράξεων λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, και στέρησης της δυνατότητας να λάβει γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων και να αμυνθεί κατά αυτών. Επειδή, το σημείωμα ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, έχει το, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο και έχει τηρηθεί η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οιασδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Τέλος, δέον να σημειωθεί ότι στο ίδιο ως άνω άρθρο 28 ορίζεται ρητά ότι «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», επομένως ο αντίδικος προσερχόμενος σε συμμόρφωση προς την κλήση προς ακρόαση θα μπορούσε να ενημερωθεί πλήρως για τα στοιχεία του φακέλου του, έτσι ώστε να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου μη αποστερούμενου καθ'οιονδήποτε τρόπο του δικαιώματος δικαστικής του προστασίας. Παραταύτα ο αντίδικος ουδέν έπραξε, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει ισχυρισμούς περί δήθεν αδυναμίας του να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Συνεπώς, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί προβάλλονται αβάσιμα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη αναγραφής των αλληλέγγυως ευθυνόμενων προσώπων επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή 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 δύνανται να ασκήσουν έναντι της

Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 1882/1990 «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις - (ΦΕΚ τ. Α' 43) », ορίζεται ότι: « Για τους κοινοπραξίες, τους κοινωνίες και τους 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 τους για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους ».

Περαιτέρω από τους συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 741 του Α.Κ., 20 του Εμπορικού Νόμου και 2 του Διατάγματος τους 2/14-5-1835 « Περί αρμοδιότητος των Εμποροδικείων » συνάγεται ότι, η κοινοπραξία, που με ιδιαίτερη, επωνυμία ή με τα ονόματα όλων των μελών τους, αναλαμβάνει ως ανάδοχος την εκτέλεση τεχνικού έργου, το οποίο, κατά τα ουσιώδη στοιχεία του, αποτελεί επιχείρηση χειροτεχνίας και επομένως αντικειμενικά εμπορική πράξη έχει το χαρακτήρα ομόρρυθμης εμπορικής εταιρείας. Εάν δεν υποβλήθηκε τις διατυπώσεις, δημοσιότητας που προβλέπει το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου για τις ομόρρυθμες εταιρείες, λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρεία « εν τοις πράγμασι », οπότε τα μέλη της θα ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της. (Α.Π. 1608/2006, 1180/1995).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1269/25-10-1995 με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 547-1995 γνωμοδότηση σχετικά με την ευθύνη μελών των κοινοπραξιών, ορίζεται ότι : *« Με το ν. 1882/90 ο οποίος τιτλοφορείται μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις, έγιναν διάφορες τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, που σκοπό είχαν, κατά την εισηγητική έκθεση του νόμου, να περιστείλουν την απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς και να συμβάλλουν στην ταχεία είσπραξη των δημοσίων εσόδων ιδία ενόψει της διαμεσολαβησάσης καταργήσεως του εντάλματος προσωπικής κράτησης.*

Στην παράγραφο 10 του άρθρου 4 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι 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.

Με την άνω διάταξη εσκοπήθη η συμπλήρωση του νομοθετικού κενού που υπήρχε σχετικά με το πρόσωπο στο όνομα του οποίου γίνεται η βεβαίωση των οφειλών των κοινοπραξιών κ.λπ., καθώς και το ποιος έχει την ευθύνη για την καταβολή των οφειλών αυτών, καθόσον η κοινοπραξία, η κοινωνία και η αστική εταιρεία δεν έχουν ιδία αυθύπαρκτη νομική προσωπικότητα (βλ. εισηγητική έκθεση επί του άνω άρθρου).»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «*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 εμπειριστατωμένα 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 με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, ς) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.*».

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «*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.*».

Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναγράφουν αφενός, τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα και αφετέρου, τη δυνατότητα που έχουν αυτά για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της, ελλείψεις που οδηγούν σε άκυρη επίδοση, αφού οι παραλείψεις αυτές επιδρούν στο κύρος των πράξεων αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 1882/1990 η ευθύνη αυτή των μελών της κοινοπραξίας για φορολογικές οφειλές της κοινοπραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι ευθύνη άμεση, προσωπική, πρόσθετη και απεριόριστη, καθώς επίσης είναι ευθύνη αντικειμενική και εις ολόκληρον (αλληλέγγυα), συντρέχει δε σωρευτικά με την ευθύνη του νομικού προσώπου σε αντίθεση με τον κανόνα της υποκειμενικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα που ισχύει έναντι των λοιπών τρίτων.

Συνεπώς από όσα έχουν εκτεθεί ανωτέρω, η παράλειψη συμπλήρωσης των αλληλέγγυων προσώπων δεν ασκεί καμιά ουσιώδη επίδραση στο κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τις ίδιες τις εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες συνκοινοποιήθηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις. Σχετικά δε, με τον ισχυρισμό περί μη αναγραφής στο σώμα των προσβαλλόμενων της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, της προθεσμίας, και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της, αυτός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθότι, από τις προαναφερόμενες διατάξεις δεν προβλέπεται ρητά η αναγραφή επί των προσβαλλόμενων πράξεων της δυνατότητας των αλληλεγγύως υπεύθυνων προσώπων της άσκησης κατά το άρθρο 50 του ν. 4174/2013 ενδικοφανούς προσφυγής, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο.

Σε κάθε περίπτωση πάντως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των πράξεων λόγω μη αναγραφής των αλληλεγγύως υπευθύνων προσώπων προβάλλεται απαραδέκτως. Σύμφωνα με τη διάταξη της **περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, *«Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...»*. Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν **η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Στην κρινόμενη υπόθεση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πράξεις της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέες για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη από την υποτιθέμενη παράβαση, επομένως ο ισχυρισμός του είναι απορριπτέος σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μιας.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια για την έκδοση καταλογιστικής του φόρου πράξης, φορολογική αρχή

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το

σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχει περίπτωση παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δεδομένου ότι συντάχθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες στηρίχθηκαν στην από/2015 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της νομιμότητας και επιβολής με ενιαία πράξη προστίμου καταχώρησης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την επιβολή προστίμου εις βάρος της κοινοπραξίας «.....», επειδή ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας «.....», επίσης, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι το πρόστιμο της λήψης και καταχώρησης των ως άνω εικονικών στοιχείων αφορά σε παράβαση

των διατάξεων του Κ.Β.Σ. η οποία βεβαιώθηκε στα πλαίσια προγενέστερου ελέγχου (2015) και δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας και καλοπιστίας

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά 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».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στις σελίδες 42-51 της από-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. , στην σελίδα 8 των από-2017 εκθέσεων ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 και ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, της Δ.Ο.Υ., που αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά, με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί πλαστότητας και εικονικότητας και ειδικότερα:

- Η εταιρία «.....»- εκδότης των στοιχείων εταιρία, δεν δραστηριοποιήθηκε στις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές.

- Δεν απασχόλησε προσωπικό για την κατασκευή των οικοδομοτεχνικών έργων.

- Ουδέποτε αγόρασε τα εμπορεύματα και τις πρώτες ύλες που περιγράφονται στα υπό κρίση στοιχεία. Κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία. Επομένως όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, είναι στο σύνολό τους εικονικά για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφουν.

- Η εταιρία εμφανίζει πολυμερισμό των κωδικών δραστηριότητας της και σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης.

- Στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία διακίνησης της χρήσης 2008, ο αριθμός αυτοκινήτου, το οποίο μετέφερε τα φερόμενα ως πωληθέντα εμπορεύματα ανήκει σε επιβατικά αυτοκίνητα μικρού κυβισμού που ανήκουν σε τρίτα πρόσωπα άσχετα με την επιχείρηση και τους πελάτες της.

Επίσης, σημειώνεται ότι τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είναι και πλαστά καθώς φέρουν ίχνος διάτρησης διαφορετικό από αυτό της θεώρησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή από τις ενέργειες και τις έρευνες της φορολογικής αρχής αποδείχθηκε αδιαμφισβήτητα, ότι ο εκδότης δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ενώ ο προσφεύγων απλώς αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου χωρίς να προβάλλει κανέναν ουσιαστικό ισχυρισμό, και χωρίς να αποδεικνύει κανένα γεγονός από όσα εντελώς αόριστα αναφέρει, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί παραβίασης της δίκαιης δίκης και της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

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, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον

κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης 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 και καλόπιστης 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 ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν

παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της Κοινοπραξίας με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	736.000,00	736.000,00	736.000,00
Αξία φορολογητέων εισροών	719.687,76	512.135,76	512.135,76
Φόρος εκροών	139.840,00	139.840,00	139.840,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	139.840,00	100.405,12	100.405,12
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		39.434,88	39.434,88
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου			
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		47.321,86	47.321,86
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			
Σύνολο φόρου για καταβολή		86.756,74	86.756,74

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	19.717,44€	19.717,44€

Υπ'αρ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε (207.552,00 X 19%)	39.434,88 €	39.434,88 €

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.