



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 2/10/2017

Αριθμός απόφασης: 2012

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** και το από και με αριθμό πρωτοκόλλου **συμπληρωματικό υπόμνημα** του με **ΑΦΜ:**....., διατελέσαντος προέδρου της πρώην Δημοτικής Κοινωφελούς Επιχείρησης Δήμου με ΑΦΜ:..... και ήδη συγχωνευθείσας υπό την Δημοτική Κοινωφελή Επιχείρηση Δήμου με ΑΦΜ:..... και φερόμενου ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου για τις υπό κρίση χρήσεις 2007 και 2008 κατά των με αριθ. **α)**/2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3,5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 και **β)**/2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3,5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις με αριθ. **α)/2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3, 5 Ν.4337/2015** διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 και **β)/2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3, 5 Ν.4337/2015** διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του από και με αριθμό πρωτοκόλλου συμπληρωματικού υπομνήματος του με **ΑΦΜ:**, ενεργούντος με την ιδιότητα του διατελέσαντος προέδρου της πρώην Δημοτικής Κοινωφελούς Επιχείρησης Δήμου με ΑΦΜ:..... και ήδη συγχωνευθείσας υπό την Δημοτική Κοινωφελή Επιχείρηση Δήμου με ΑΦΜ:..... και φερόμενου ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007 και 1/1 - 31/12/2008 τα οποία κατατέθηκαν 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 αριθ.**/2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3, 5 Ν.4337/2015** χρήσης **2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΟΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» με **Α.Φ.Μ.:.....** για την διαχειριστική περίοδο **1/1/2007 – 31/12/2007 πρόστιμο 184.800,00€** για έκδοση πενήντα οκτώ (58) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880,00€ και συνολικής καθαρής αξίας 462.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 85.500,00€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων 2 §1, 12 § 1, 18 § 2, 3 και 9 & 30 § 4γ' του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφοι 1, 2, 4 και 10 περίπτωση β' του Ν.2523/1997 και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 7§3 και του άρθρου 8§5 και 6 του Ν.4337/2015.

Με την με αριθ.**/2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 § § 3 , 5 Ν.4337/2015** χρήσης **2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της «**ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΚΟΙΝΟΦΕΛΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**» με **Α.Φ.Μ.:** για την διαχειριστική περίοδο **1/1/2008 – 31/12/2008 πρόστιμο 240.000,00€** για έκδοση εκατόν είκοσι πέντε (125) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 600.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 114.000,00 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων 2 § 1, 12 § 1, 18 § 2, 3 και 9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφοι 1, 2, 4 και 10 περίπτωση β' του Ν.2523/1997 και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 7§3 και του άρθρου 8§5 και 6 του Ν.4337/2015.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **11/11/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. Εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ.186/1992** της Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση των με αρ./2015,/2016 και/2016 εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το/2015 και με αριθμό πρωτ. **ΕΜΠ ΔΕΕΕΞ 2015 -/2015** έγγραφο - πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, που συντάχθηκε από τον Οικονομικό Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου, στα πλαίσια της Εκτέλεσης Παραγγελίας του Εισαγγελέα Εγκλημάτων κατά της Διαφθοράς Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από τον Οικονομικό Επιθεωρητή, στην Δημοτική Κοινοφελή Επιχείρηση Δήμου με ΑΦΜ για τις χρήσεις 2002 - 2010, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για έργα τα οποία δεν εκτελέστηκαν ποτέ. Συγκεντρωτικά, όπως προκύπτει από την Πορισματική Έκθεση Ελέγχου, εκδόθηκαν ανά χρήση Εικονικά Φορολογικά Στοιχεία όπως απεικονίζονται στην παρακάτω κατάσταση:

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΑ
2002	55.106,00€
2003	290.263,80€
2004	350.374,86€
2005	520.250,00€
2006	285.600,00€
2007	547.500,00€
2008	660.450,00€
2009	565.287,06€
2010	47.598,54€
ΣΥΝΟΛΟ	3.322.430,26 €

Ο προσφεύγων με την ιδιότητα του Νόμιμου εκπροσώπου της Δημοτικής Επιχείρησης για τη χρονική περίοδο από/2007 μέχρι και/2009 ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις δεν του κοινοποιήθηκαν και έλαβε γνώση αυτών δια της κοινοποίησης της με αρ. πρωτ. -/2017 Ατομικής Ειδοποίησης της Δ.Ο.Υ. κατόπιν προσωπικών ενεργειών του, ενώ έλαβε πλήρη αντίγραφα των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων από την αρμόδια ΔΟΥ στις/2017.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ προβάλλοντας τους προβάλλοντες άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 Κ.Δ.Δ. δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου,
3. Μη δυνατότητα ανατροπής των αποτελεσμάτων της περαίωσης, μη συνδρομή προϋποθέσεων έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

4. Διεξαγωγή ελέγχου χωρίς ενεργή εντολή.
5. Μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης για τα εικονικά τιμολόγια
6. Δέσμευση από αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου.
7. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.
8. Έλλειψη συνυπευθυνότητάς του ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ..

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63 § 1 του ν.4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «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 έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή σύμφωνα 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, στ) 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 ι) 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 τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1103 - 12/10/2004** Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κ.λπ.) ορίζεται ότι: «Ε) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Κ.Β.Σ. Ευθύνη καταβολής προστίμου Κ.Β.Σ. ... Συνεπώς οι σχετικές διατάξεις, φορολογικές ή μη (π.χ. άρθρο 115 του Ν. 2238/94, άρθρα 27, 28

Εμπ. Ν. κλπ), με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα καταβολής του «φόρου εισοδήματος» και ειδικότερα καθορίζονται με αυτές τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1, 2 του άρθρου 115 του Ν.2238/94** ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. 2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων** (Ν.Δ. 356/1974) ορίζεται ότι: «Η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται: α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποίησεως, β) κατά του εκδοθέντος και μη εκτελεσθέντος εντάλματος προσωπικής κρατήσεως και γ) κατά του νομίμου τίτλου, εκδικάζεται δε υπό των καθ' ύλην αρμοδίων δικαστηρίων κατά τας διατάξεις των άρθρων 583-585 του Κώδικος Πολιτικής Δικονομίας».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας** ορίζεται ότι: «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) (ΣτΕ 350/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, δεν αναγράφεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος ο προσφεύγων, τόσο στις με αρ./2016 και/2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§§3,5 Ν.4337/2015 των χρήσεων 2007 και 2008 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. όσο και στην από/2016 έκθεση Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. της ίδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, η μη απόδοση στον προσφεύγοντα της ιδιότητας του αλληλεγγύως υπευθύνου κατά το στάδιο του καταλογισμού των επίδικων φόρων με αντίστοιχη αναγραφή στις πράξεις επιβολής

προστίμου, και σε συνδυασμό με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν είναι αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις επίδικες οφειλές του νομικού προσώπου στο οποίο αφορούν οι επίδικες πράξεις, καθιστά απαράδεκτη την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από τον προσφεύγοντα ατομικά και μόνο κατά των πράξεων αυτών, λόγω έλλειψης εννόμου συμφέροντος αφού οι πράξεις αυτές δεν καταλογίζουν φόρο με υπόχρεο αυτόν, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 63 και του άρθρου 115 του Ν.2238/94.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθ. πρωτ. –/2017 Ατομική Ειδοποίηση Χρεών, εκδοθείσα πράξη στο πλαίσιο της διοικητικής εκτέλεσης, κατά της οποίας προβλέπεται η άσκηση ανακοπής.

Επειδή, μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη ως απαράδεκτης της με αρ. πρωτ. - ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.