



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/05/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 909

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

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

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., ως πρώην μέλους και διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./13.12.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./13.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ως πρώην μέλους και διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ., 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/10.05.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στη λυθείσα ομόρρυθμη εταιρεία, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πρόστιμο ποσού 9.747,50€, λόγω έκδοσης τεσσάρων (-4-) πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 19.495,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^α του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 19.495,00€ x 50%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/11/2017 έκθεσης εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2017 και/2017 εντολών του Προϊσταμένου της, στο πόρισμα της οποίας καταλογίζεται η παράβαση της έκδοσης τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 19.495,00€, προς την εταιρεία Α.Ε. για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 19.495,00€ x 40%.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αναντιστοιχία του πορίσματος ελέγχου με την αιτιολογία της πράξης. Το πόρισμα της έκθεσης αναφέρεται σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ με την προσβαλλόμενη πράξη

προβάλλεται ως αιτιολογία και επιβάλλεται πρόστιμο για έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.

2. Αναπόδεικτη και εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των υπό κρίση στοιχείων. Καλή πίστη του εκδότη ως προς τον αντισυμβαλλόμενο.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι: «[...] 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, η καταλογιστική πράξη, για να είναι έγκυρη, θα πρέπει να εκδοθεί με τη νόμιμη διαδικασία και το περιεχόμενό της να είναι σύμφωνο με το νόμο. Αν, επομένως, δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος από το νόμο τύπος, η καταλογιστική πράξη είναι άκυρη, εφόσον ο τύπος που δεν τηρήθηκε είναι ουσιώδης.

Επειδή, η κρίση για τον χαρακτήρα του τύπου ως ουσιώδους ανήκει στον δικαστή. Ως κριτήρια για τον σχηματισμό της κρίσης λαμβάνονται: α) η σημασία που έχει η διαδικαστική ενέργεια: i) για την προστασία του διοικουμένου, διότι του παρέχει τη δυνατότητα διαφώτισης της Διοίκησης για την υπόθεση που τον ενδιαφέρει ή δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς και εγγυήσεις για την αμερόληπτη κρίση της υπόθεσής του ii) για την καλή λειτουργία της Διοίκησης, με σκοπό την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος iii) για τον δικαστικό έλεγχο της πράξης και β) η επιρροή της παράλειψης του τύπου στη ρύθμιση που θεσπίζεται με την πράξη [Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, Τόμος II, σελ. 127].

Επειδή, ως λόγοι τυπικής παρανομίας νοούνται αυτοί που αφορούν είτε την *εξωτερική* είτε την *εσωτερική* τυπική νομιμότητα της διοικητικής πράξης, δηλαδή τα εξωτερικά χαρακτηριστικά της και την τήρηση των διαδικαστικών κανόνων της (έγγραφος τύπος, χρονολογία, αρμοδιότητα, αιτιολογία, διαδικαστικοί τύποι κ.λπ.) [Ιάκωβος Γ. Μαθιουδάκης, Λέκτορας Τμήματος Νομικής Α.Π.Θ., Τυπική παρανομία και αποκαθιστάμενη ζημία στην κρατική ευθύνη].

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που

διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε η οριζόμενη στην περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωση περί έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων. Αντιθέτως, στο πόρισμα της από 30/11/2017 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και η οποία αποτελεί την αιτιολογία αυτής, καταλογίζεται η παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων που επισύρει την προβλεπόμενη από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωση. Συνεπώς, οι διατάξεις (το νομικό έρεισμα) και η αιτιολογία που αναφέρονται στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι σε πρόδηλη αναντιστοιχία με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, βάσει της οποίας αυτή εκδόθηκε και συγκεκριμένα τις διατάξεις που επικαλείται ο έλεγχος (νομικό έρεισμα) και την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε αυτές.

Επειδή, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης κρίνεται αντιφατική προκαλώντας σύγχυση για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, και τελικώς την τήρηση ή μη της αρχής της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας. Κατά συνέπεια, η αιτιολογία κρίνεται ελαττωματική και μη νόμιμη, επιφέροντας, ως ουσιώδης τύπος της προσβαλλόμενης ατομικής διοικητικής πράξης, το ακυρώσιμο αυτής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναντιστοιχίας μεταξύ πορίσματος έκθεσης ελέγχου και αιτιολογίας πράξης, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου λόγου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1

παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ'αρ. ΔΕΛΒ1144776 / 3-11-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-20114 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από 15/01/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., ως πρώην μέλους και διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ./13.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

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 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.