



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/9/2017

Αριθμός απόφασης : 1870

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/4/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 και της με αρ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (εκ παραδρομής στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) επί της υπ' αριθμ. πρωτ. αιτήσεώς της για διοικητική επίλυση της διαφοράς επί του προστίμου και περιορισμό αυτού στο 1/5 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 28/4/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ. .../27-4-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αρ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα ποσού 3.400,00 €, διότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία ΚΒΣ, ένα (1) εικονικό ως προς το πρόσωπο και μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 17.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.230,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 9, 12, 18§1,2 και 19 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περίπτωση γ' του Ν. 4337/15.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθ./29-6-2016 εντολής ελέγχου (σε αντικατάσταση της με αρ./24-12-2015 εντολής ελέγχου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη χρήση 2008, η οποία εκδόθηκε με βάση συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατόπιν του με αρ. πρωτ.-2012 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η επιχείρησημε ΑΦΜ εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα. Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία το με αρ. ..2008 Τ.Π.Υ. εικονικό ως προς πρόσωπο και μερικώς εικονικό ως προς την αξία της συναλλαγής εκδόσεως τουμε ΑΦΜ Στη συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, η οποία κοινοποιήθηκε στις 28/3/2017. Παράλληλα, εκδόθηκε το με αρ./28-3-2017 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ1019/2001, το οποίο και έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα στις 5/4/2017. Υπέβαλλε δε στη Δ.Ο.Υ. την με αρ. πρωτ.αίτηση με την οποία ζήτησε τον περιορισμό του προστίμου στο 1/5, η οποία απορρίφθηκε με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της πράξης επιβολής προστίμου και την ακύρωση της με αρ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου δεν είναι νόμιμες διότι παραβιάστηκε η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης (ποινικής ή διοικητικής) κύρωσης.

2. Εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, ως προς τα πρόστιμα του ΚΒΣ, η ΠΟΛ 1019/2011.
3. Παραβίαση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της ρύθμισης της ΠΟΛ 1019/2011 για την δυνητική περαίωση των προστίμων

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι : «3. 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. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....».

Επειδή, η κατάργηση της επιβολής διοικητικών κυρώσεων αφορά σε παραβάσεις που διαπράττονται μετά την εφαρμογή του Ν. 4337/2015 και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... **Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης** (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, η 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.

Επειδή, εν προκειμένω, ο φορολογικός νομοθέτης, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, εφάρμοσε την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης, διότι οι κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 ήταν συγκριτικά μεγαλύτερες, καθώς για τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου προέβλεπε την επιβολή προστίμου ίσο με το διπλάσιο της αξίας του εικονικού αυτού του στοιχείου. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου που αφορούσε στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008 βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την επιβολή του προβλεπόμενου προστίμου.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι «*Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.*».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε αναγκαίο ζήτημα ή διαδικασία για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου, ήτοι του προαιρετικού τρόπου επίλυσης φορολογικών διαφορών.

Επειδή, για την υπό κρίση περίπτωση, πέραν της εκδοθείσας, κατ'εξουσιοδότηση του άρθρου 13, ΠΟΛ 1019/2011, υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. σε περαιωμένες χρήσεις, εφόσον υπάρχουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «*Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν.1642/1986.*».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 44 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ (4174/2013), όπως ισχύει, ορίζεται ότι, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται.

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής: «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:...».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή, με την ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016, που εξεδόθη από την Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Β) του Υπουργείου Οικονομικών στις 17/05/2016 διευκρινίσθηκαν τα ακόλουθα: «Οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.».

Επειδή, εν προκειμένω το υπό κρίση επιβληθέν πρόστιμο Κ.Β.Σ. υπολογίσθηκε ορθά και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 7§3 του Ν. 4337/15.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/4/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία ΚΒΣ, ένα (1) εικονικό ως προς το πρόσωπο και μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 17.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 3.230,00€, εκδόσεως της επιχείρησηςμε ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6, 9, 12, 18§1,2 και 19 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περίπτωση γ' του Ν. 4337/15

Καταλογιζόμενο ποσό 17.000,00 X 20% = **3.400,00 €**

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 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.