



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

23-12-2016

Αριθμός απόφασης:

4483

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με διακριτικό τίτλο, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός (εντός του ξενοδοχείου), κατά: **1) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., **2)** της απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... της υπ' αριθμ. αίτησης για περιορισμού του προστίμου στο 1/5, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και την αίτηση απόρριψης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία **ακύρωσε λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/21-01-2011)**, την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για επανάληψη διαδικασίας με θεραπεία της τυπικής πλημμέλειας και εκδόθηκε η με αριθμό νέα Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων σε αντικατάσταση της ως άνω ακυρωθείσας πράξης, η οποία και επιδόθηκαν νόμιμα.

Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.121.578,62 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1,2,3, 12§1,14, 18§2,9, και 30§4δ' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά:

Α) τη λήψη δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, συνολικής καθαρής αξίας 224.000,00 € πλέον φπα, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ, με διεύθυνση –"

Β) τη λήψη είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, συνολικής καθαρής αξίας 390.000,00 € πλέον φπα, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ, με διεύθυνση –"

Γ) τη λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, συνολικής καθαρής αξίας 587.611,71 € πλέον φπα, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ, με διεύθυνση –"

Δ) τη λήψη είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, συνολικής καθαρής αξίας 684.760,98 € πλέον φπα, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ, με διεύθυνση –"

Ε) τη λήψη έξι (6) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, συνολικής καθαρής αξίας 591.640,50 € πλέον φπα, εκδόσεως της επιχείρησης "..... του, ΑΦΜ, με διεύθυνση –"

ΣΤ) τη λήψη δεκαοκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, συνολικής καθαρής αξίας 325.200,00 € πλέον φπα, εκδόσεως της επιχείρησης "..... του, ΑΦΜ, με διεύθυνση –"

Ζ) τη μη απεικόνιση στα λογιστικά βιβλία της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης (χρέωση στις του λογαριασμού «.....» με το ποσό των 4.209.991,24 €, η οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκε).

Για την α' περίπτωση επιβλήθηκε πρόστιμο	224.000,00*40%=	89.600,00 €
Για την β' περίπτωση επιβλήθηκε πρόστιμο	390.000,00*40%=	156.000,00 €
Για την γ' περίπτωση επιβλήθηκε πρόστιμο	587.611,71*40%=	235.044,69 €
Για την δ' περίπτωση επιβλήθηκε πρόστιμο	684.760,98*40%=	273.904,40 €
Για την ε' περίπτωση επιβλήθηκε πρόστιμο	591.640,50*40%=	236.656,20 €
Για την στ' περίπτωση επιβλήθηκε πρόστιμο	325.200,00*40%=	130.080,00 €
Για την ζ' περίπτωση επιβλήθηκε πρόστιμο	880,00*1/3 =	293,33 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ		1.121.578,62 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η παρά τον νόμο, άρνηση του προϊσταμένου της αντιδίκου Δ.Ο.Υ. να αποδεχθεί την περαίωση των ένδικων προστίμων (διά του περιορισμού τους στο 1/5 των ποσών τους), δυνάμει των ρητών διατάξεων των άρθρων 8 και 11§1 του ν. 3888/2010.
2. επικουρικά η επιβαλλόμενη αναδρομική (άνευ όρων) εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 3§4 του ν. 4337/2015, περί ολοσχερούς απάλειψης των πάσης φύσης (πλην των αφορώντων στον αναλογούντα επ' αυτών φπα) διοικητικών κυρώσεων / προστίμων, επί λήψης εικονικών (κάθε μορφής) φορολογικών στοιχείων αξίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2007 έως και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010.

Επειδή, η Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. και των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), του, φέρει ημερομηνία, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 " *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 θάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.*"

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του Ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

''§8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παραύγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο

Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/11.10.2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010.

Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παραγράφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας”.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία που αναφέρονται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. και των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), του, έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση της χρήσης αυτής, διότι όπως πιο πάνω αναφέραμε, η χρήση 2009 ήταν περαιωμένη σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 και θα έπρεπε, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των νέων αυτών στοιχείων να επιδώσει ταυτόχρονα, εκτός από την προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ και το οικείο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, και σε εκτέλεση της υπ’ αριθμ. απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών **ακύρωσε** την υπ’ αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 2009, και διενήργησε επανάληψη διαδικασίας, τηρώντας την προβλεπόμενη διαδικασία, με συγκοινοποίηση του Συμπληρωματικού Σημειώματος Περαίωσης με την υπ’ αριθμ. νέα Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 2009, ποσού 1.121.578,62€, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015

Επειδή, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε το Συμπληρωματικό Σημείωμα Περαίωσης ποσού 251.924,68 € καταβάλλοντας στις το 20%, δηλαδή ποσό 50.384,93€ και επιπλέον με την αίτηση της ζήτησε την

περαίωση του επιβληθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. με τον περιορισμό του στο 1/5, βάσει των διατάξεων των άρθρ. 10 και 11 §8 του Ν.3888/2010. Το ανωτέρω αίτημα δεν έγινε αποδεκτό από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010) ορίζουν, ότι:

''Άρθρο 8 Περαιώση παραβάσεων του Κ.Β.Σ.

Αποφάσεις επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. που εκ-κρεμούν στις Δ.Ο.Υ. ή λοιπές ελεγκτικές αρχές ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 2 περ. γ', και αφορούν τις περαιούμενες ανέλεγκτες υποθέσεις, περαιώνονται με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στο άρθρο 11.

Άρθρο 11 Περαιώση εκκρεμών ελεγμένων υποθέσεων

1. Εκκρεμείς ελεγμένες υποθέσεις οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί στο Διοικητικό Πρωτοδικείο, καθώς και εκείνες για τις οποίες τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους, περαιώνονται με διαγραφή των πρόσθετων φόρων και τον περιορισμό στο 1/5 των κάθε είδους προστίμων''.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1147/27.10.2010 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010 σχετικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών.

''Άρθρο 5 Προϋποθέσεις και αποτελέσματα υπαγωγής των υποθέσεων στις ρυθμίσεις

4. Σημειώνεται ότι η περαίωση των κατά τα ανωτέρω εκκρεμών πράξεων είναι δυνατή για το φορολογούμενο, προϋπόθεση δε αυτής είναι η προηγούμενη αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του [άρθρου 9](#) για τις οικείες κατά περίπτωση χρήσεις καθώς και η υποβολή σχετικής αίτησης στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την κατά περίπτωση εκκρεμή πράξη σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1138/11.10.2010](#)''.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1019/28.01.2011 Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων

''§ 8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην [παράγραφο 4 του άρθρου 9](#) του ν. [3888/2010](#), συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των [παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11](#) του ν. [3888/2010](#), καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης [ΠΟΛ.1138/11.10.2010](#). Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.....''

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

''Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

(42) 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. [2238/1994](#).

(44) 48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. [2523/1997](#),

εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής....''

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) ορίζουν, ότι:

''Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

§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:.....

§6. 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, σύμφωνα με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/ 17.5.2016 Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την έκδοση και περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει ν.3888/2010 ύστερα από τη δημοσίευση του ν.4337/2015,

''9. από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ήτοι από 1/1/2014, κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται.

Εξαιρετικά, για τις περιπτώσεις των παραβάσεων που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογιζόταν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούσαν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου περί της δυνατότητας διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού των εν λόγω προστίμων στο ένα τρίτο (1/3) αυτών. Κατ' εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρείχετο και η δυνατότητα συμβιβασμού στο ένα πέμπτο (1/5) των προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που εκδίδονταν ύστερα από τη διαπίστωση παραβάσεων του Κ.Β.Σ. της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010 στις περιπτώσεις που ύστερα από νέα επιβαρυντικά στοιχεία εκδιδόταν το προβλεπόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 και γινόταν αποδεκτό από τους ελεγχόμενους.

10. Δεδομένων των ανωτέρω, 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, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, δεν υπάρχει δυνατότητα διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού και περαιτέρω μείωσης των επιβαλλόμενων προστίμων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αποδέχθηκε την με αριθμό πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας για μείωση του προστίμου στο 1/5, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

“§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).....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...”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015 Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)

“15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

Με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015. Ειδικότερα:.....

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας”.

Επειδή, η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ – ΤΜΗΜΑ Ζ' (Κ.Φ.Α.Σ.) σε σχετικό ερώτημα, “περί επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για υπόθεση που αφορά επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης”, με το αριθ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1048541 ΕΞ 2016/22-03-2016 έγγραφό της, αναφέρει:

“..... Κατά την επανάληψη διαδικασίας, μετά την ακύρωση πράξεων επιβολής προστίμου (αποφάσεων επιβολής προστίμου), από τα δικαστήρια, λόγω νομικής πλημμέλειας, οι οποίες αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ., που είχαν διαπραχθεί μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013, για τις οποίες εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., **δεδομένου ότι η υπόθεση κρίνεται εξ υπαρχής και εκδίδεται νέα πράξη**, εφαρμόζει, από 17.10.2015 και στο εξής, τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και επιβάλει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές και όχι τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι οποίες καταργήθηκαν και δεν εφαρμόζονται, πλέον, από την ημερομηνία αυτή και μετά, για τις εν λόγω παραβάσεις. Σχετ. η 319/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.”

Επειδή, το πρόστιμο, στην νέα κοινοποιηθείσα με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, επιβλήθηκε με το νέο καθεστώς επιβολής προστίμων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015, το οποίο είναι ευνοϊκότερο του καθεστώτος επιβολής προστίμων που προέβλεπαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, και με δεδομένο ότι η υπόθεση κρίθηκε εξ υπαρχής και εκδόθηκε νέα πράξη, λόγω ακύρωσης της προηγούμενης, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

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, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων και της συμβατότητας αυτών με την ευρωπαϊκή νομοθεσία και τη νομοθεσία άλλων χωρών με τις οποίες η Ελλάδα έχει διεθνώς συμβληθεί (χώρες Ε.Ε., Ε.Ο.Χ., ΟΟΣΑ, κ.ο.κ.), ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την επικύρωση:

της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.121.578,62 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρ. 126 ν. 2717/99).