



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333267
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1323/01-11-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β.** Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ.** Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ.** Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ.** Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι.** Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2.** Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά της σιωπηρής απόρριψης, από τη Δ.Ο.Υ., της με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτησής τ..., για διοικητική επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων σε βάρος τ..., από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με τις με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων

Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006) και 2007 (01/01/2007 – .../.../2007), αντίστοιχα.

4. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

5. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ...

Κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό της Υπόθεσης

... προσφεύγ....., σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα “taxis” του Υπουργείου Οικονομικών, διατηρούσε ατομική επιχείρηση με έναρξη εργασιών την .../.../1999 και διακοπή εργασιών την .../.../2007, ασκώντας ως κύρια δραστηριότητα το Χονδρικό Εμπόριο Οικιακών Επίπλων. Τηρούσε δε Γ΄ κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) κατά τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 (διαχειριστικές περίοδοι 2006 και 2007), τα οποία περαιώθηκαν με βάση τις διατάξεις του Ν.3888/2010, με την αποδοχή, εκ μέρους του προσφεύγο....., του με αριθμό/...-...-2010 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης Ν.3888/2010.

Με την με αριθμό/...-...-2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων**, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. επέβαλε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **πρόστιμο 30.000,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 2006, επειδή από τον φορολογικό επανέλεγχο που διενεργήθηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε ζητήσει, αποδεχτεί λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... δώδεκα (12) μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ), χωρίς να είναι δυνατός σε καμία περίπτωση ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 150.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.: προς την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12, του άρθρου 18 παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2006, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2006 και του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση γ) του Ν.4337/2015, δηλαδή 150.000,00 € x 20% = 30.000,00 €.

Με την με αριθμό/...-...-2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων**, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. επέβαλε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **πρόστιμο 66.000,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επειδή από τον φορολογικό επανέλεγχο που διενεργήθηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε ζητήσει, αποδεχτεί λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... είκοσι πέντε (25) μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ), χωρίς να είναι δυνατός σε καμία περίπτωση ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 330.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.: προς την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12, του άρθρου 18 παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τη

διαχειριστική περίοδο 2007, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τη διαχειριστική περίοδο 2007 και του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση γ) του Ν.4337/2015, δηλαδή 330.000,00 € x 20% = 66.000,00 €.

Οι δε ως άνω με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων εδράζονται στις διαπιστώσεις, το πόρισμα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» της Δ.Ο.Υ., για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα ως άνω επίδικα ΤΠΥ.

Η ως άνω από .../.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» και οι ως άνω με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων επιδόθηκαν νόμιμα στ... προσφεύγο..... την .../.../2016.

... προσφεύγ....., με την με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτησή τ... προς τη Δ.Ο.Υ., ζήτησε τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων σε βάρος τ..., από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με τις με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007, αντίστοιχα, επικαλούμεν... τις διατάξεις της παραγράφου 8 της Απόφασης ΠΟΛ.1019/28-01-2011 του Υφυπουργού Οικονομικών σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.3888/2010, στο ένα πέμπτο (1/5) της αξίας των εν λόγω προστίμων.

Ακολουθώντας, ... προσφεύγ..... κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2016 υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, κατά της σιωπηρής απόρριψης από τη Δ.Ο.Υ. της ως άνω με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτησής τ..., για διοικητική επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων σε βάρος τ... ως άνω προστίμων.

Η Δ.Ο.Υ., ανταποκρινόμενη εντός της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 63 παράγραφος 2 του Ν.2717/1999 (ΚΔιοικΔικ) (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) τρίμηνης προθεσμίας, απάντησε στην με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτηση τ... προσφεύγο..... με το με αριθ. πρωτ. εξερχομένου/...-...-2016 έγγραφο, το οποίο αποστάλθηκε με συστημένη αλληλογραφία στη δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας τ... προσφεύγο..... . Με το εν λόγω απαντητικό έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα τ... προσφεύγο..... για διοικητική επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων σε βάρος τ..., από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), επειδή, σύμφωνα με το από 17/05/2016 και με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για υποθέσεις που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων από 1 έως 13 του Ν.3888/2010 (περαίωση), για τις οποίες προέκυψαν νέα – συμπληρωματικά επιβαρυντικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 9 παράγραφος 4 του Ν.3888/2010, προσδιορίζονται, πλέον, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς στο ένα πέμπτο (1/5) της αξίας των προστίμων.

... προσφεύγ....., με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη, εκ μέρους της Δ.Ο.Υ., της με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτησής τ... και να γίνει δεκτή η διοικητική επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων σε βάρος τ..., από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ., προστίμων του Κ.Β.Σ.

(Π.Δ.186/1992), με τις με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007, αντίστοιχα, στο ένα πέμπτο (1/5) της αξίας τους, βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 παράγραφος 1 του Ν.3888/2010, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο όπως αυτός διατυπώθηκε:

Εσφαλμένη ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων και πλημμελής ουσιαστική εκτίμηση των πραγμάτων, εκ μέρους της Δ.Ο.Υ., η οποία συνίσταται στα ακόλουθα:

α. Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε το με αριθμό/.../...-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν.3888/2010 (ΠΟΛ.1019/2011), για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008, που επιδόθηκε στ..ν προσφεύγο..... την .../.../2016.

β. Κατά την ίδια ημερομηνία επιδόθηκαν στ..ν προσφεύγο..... οι με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων.

γ. Το ανωτέρω με αριθμό/.../...-2015 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης Ν.3888/2010 έγινε αποδεκτό από τ..ν προσφεύγο....., ... οποί... κατέβαλε την πρώτη δόση του ποσού που προέκυψε.

δ. Εμπρόθεσμα, εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, ζήτησε νόμιμα από τη Δ.Ο.Υ. την περαίωση και των επίδικων υποθέσεων προστίμων.

ε. Συνεπώς, συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις για περαίωση των επίδικων προστίμων με τον περιορισμό τους στο ένα πέμπτο (1/5).

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 1 της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, που ορίζουν ότι «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την 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 Ενδικοφανής Προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, υποβάλλεται στην φορολογική Αρχή που εξέδωσε την Πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της, πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του και **ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης ή την συντέλεση της παράλειψης.**», η υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα.

Επειδή, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο..... προσβάλλεται η σιωπηρή απόρριψη, εκ μέρους της Δ.Ο.Υ., της με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτησής τ..., για διοικητική επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων σε βάρος τ..., από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με τις με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007, αντίστοιχα, στο ένα πέμπτο (1/5) της αξίας τους.

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία, με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο, δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο της νομιμότητας και η εκτελεστικότητα (**Ε. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος 1, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011, σελίδες 100 – 112**). Μία διοικητική πράξη είναι εκτελεστή, επειδή επιδρά άμεσα στον εξωτερικό κόσμο (κυρίως στις σχέσεις Διοίκησης – διοικούμενου). Αυτό σημαίνει ότι μία διοικητική πράξη ισχύει από τη στιγμή της έκδοσής της και παράγει τις έννομες συνέπειες που προβλέπει η ρύθμιση που θεσπίζει (**Ευγενία**

Πρεβεδούρου, Οι διοικητικές πράξεις (έννοια – διακρίσεις) Γενικό Διοικητικό Δίκαιο).

Δεν υπόκεινται σε προσφυγή οι μη εκτελεστές διοικητικές πράξεις, όπως είναι οι βεβαιωτικές, με τις οποίες η Διοίκηση εμμένει στο περιεχόμενο προγενέστερης πράξης, χωρίς νέα έρευνα στην ουσία. Δεν δημιουργείται φορολογική διαφορά από την έκδοση μη εκτελεστής διοικητικής πράξης, όπως είναι η πράξη με την οποία η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν αίτησης του ενδιαφερόμενου, μη υποβληθείσας κατά ειδική διαδικασία του νόμου, γνωστοποιεί τις απόψεις της για την έννοια και την έκταση της εφαρμογής φορολογικής διάταξης (ΣτΕ 2095/97, 675/1995), (Μωυσίδης Βλαδίμηρος, Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Εκδόσεις Σάκκουλα 2012, σελίδες 315 – 316).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 (προσφυγή: προσβαλλόμενες πράξεις – παραλείψεις) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2717/1999 (ΚΔιοικΔικ) (ΦΕΚ97Α/1999), όπως ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.

2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), εάν από τον νόμο δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται, εμμέσως, η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.»,

με τις διατάξεις δε του άρθρου 60 (προθεσμίες: έναρξη, λήξη, υπολογισμός) παράγραφοι 1 και 3 του Ν.2717/1999 (ΚΔιοικΔικ), όπως ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Οι προθεσμίες που ορίζονται από τον νόμο ή από τα δικαστήρια αρχίζουν την επόμενη ημέρα από εκείνη κατά την οποία συντελέστηκε το γεγονός που αποτέλεσε την αφετηρία τους και λήγουν στις επτά (7) το βράδυ της τελευταίας ημέρας, εάν δε αυτή είναι αργία, την ίδια ώρα της αμέσως επόμενης εργάσιμης ημέρας. Κατ' εξαίρεση, για τη συμπλήρωση της ενηλικίωσης προσώπου υπολογίζεται και η ημέρα της γέννησης.

3. Προθεσμία που προσδιορίζεται σε μήνες λήγει όταν περάσει η ημέρα του τελευταίου μήνα, η οποία αντιστοιχεί αριθμητικά στην ημέρα έναρξης, εάν δε δεν υπάρχει αντίστοιχη αριθμητικά ημέρα, ως τέτοια θεωρείται η τελευταία ημέρα του τελευταίου μήνα.»,

και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παράγραφοι 5, 6 και 7 του Ν.2717/1999 (ΚΔιοικΔικ), όπως ισχύουν, ορίζεται ότι

«5. Η προσφυγή ασκείται παραδεκτώς και πριν από τη συντέλεση της παράλειψης ή της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον, όμως, η συντέλεση αυτή έχει επέλθει κατά την πρώτη συζήτηση του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής.

6. Ρητή πράξη η οποία εκδόθηκε μετά τη συντέλεση της παράλειψης ή της τεκμαιρόμενης απόρριψης ενδικοφανούς προσφυγής και έως την πρώτη συζήτηση του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής, λογίζεται ως συμπροσβαλλόμενη. Μπορεί, όμως και να προσβληθεί αυτοτελώς.

7. Με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής λογίζονται ως συμπροσβαλλόμενες και όλες οι μεταγενέστερες και συναφείς προς την προσβαλλόμενη πράξεις ή παραλείψεις, εφόσον έχουν εκδοθεί ή συντελεστεί, αντιστοίχως, έως την πρώτη συζήτηση. Στην περίπτωση αυτήν, η αναβολή της συζήτησης για την υποβολή πρόσθετων λόγων, εφόσον ζητηθεί, είναι υποχρεωτική. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές μπορούν, πάντως, να προσβληθούν και αυτοτελώς.»

Συνεπώς:

1) Κατά τον χρόνο της κατάθεσης της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, δηλαδή κατά την .../.../2016, δεν είχε παρέλθει η προαναφερθείσα τρίμηνη προθεσμία για την απάντηση, εκ μέρους της Δ.Ο.Υ., της με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτησης τ... προσφεύγο..... .

2) Η με αριθ. πρωτ. εξερχομένου/...-...-2016 απάντηση της Δ.Ο.Υ. στην ως άνω από .../.../2016 Αίτηση τ... προσφεύγο....., η οποία λογίζεται ως συμπροσβαλλόμενη, κοινοποιήθηκε εμπροθέσμως στ... ενδιαφερόμεν... εντός της νόμιμης προαναφερθείσας τρίμηνης προθεσμίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 8 (περαίωση παραβάσεων του Κ.Β.Σ.) του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010)** οριζόταν ότι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) που εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. ή στις λοιπές ελεγκτικές αρχές ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του ίδιου νόμου (Ν.3888/2010) και αφορούν τις περαιούμενες ανέλεγκτες υποθέσεις, περαιώνονται με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στο άρθρο 11 του ίδιου νόμου (Ν.3888/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 11 (περαίωση εκκρεμών ελεγμένων υποθέσεων) παράγραφος 1 του Ν.3888/2010** οριζόταν ότι 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 ένα πέμπτο (1/5) των κάθε είδους προστίμων.

Επειδή, περαιτέρω, με την **εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ.1147/27-10-2010 του Υπουργείου Οικονομικών**, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων από 1 έως 13 του Ν.3888/2010, διευκρινίστηκε ότι η παραπάνω δυνατότητα παρέχεται εφόσον προηγηθεί η αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του άρθρου 9 του ίδιου νόμου (Ν.3888/2010), καθώς και η υποβολή σχετικής αίτησης στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την κατά περίπτωση εκκρεμή απόφαση επιβολής του προστίμου, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1138/11-10-2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/28-01-2011**, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων Περαιώσης επί υποθέσεων που είχαν υπαχθεί στη ρύθμιση των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010, για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά, εν γένει, στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 9 παράγραφος 4 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 του 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. Περαιτέρω, οριζόταν ότι με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος, ο επιτηδευματίας είχε τη δυνατότητα, κατόπιν σχετικής αίτησής του, να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 παράγραφοι 1, 7 και 8 του Ν.3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1138/11-10-2010. Η επίλυση της διαφοράς, κατά τα οριζόμενα στο ως άνω δεύτερο εδάφιο, διενεργείτο ταυτόχρονα με την αποδοχή του ως άνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 44 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι *«44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κάθε αίτημα προς την 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».*

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 48 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι *«48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την 31/12/2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής 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 (30) ημερών από την κοινοποίησή της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτήν 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. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως την 26/07/2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 και του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τη νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και τα ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (μεταβατικές διατάξεις για τον Κ.Φ.Δ.) παράγραφος 3 περιπτώσεις β) και γ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ84Α/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, ΦΕΚ222Α/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

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 προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 6 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι

«6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/1997) 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, από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι από την 01/01/2014, κάθε αίτημα προς την Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Εξαιρετικά, για τις περιπτώσεις των παραβάσεων που διαπράχθηκαν μέχρι την 31/12/2013 και μέχρι την εφαρμογή του Ν.4337/2015 κατά την 17/10/2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους και το σχετικό πρόστιμο γι' αυτές 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 (Ν.2523/1997) 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. του άρθρου 2 παράγραφος 4 του Ν.3888/2010, στις περιπτώσεις που ύστερα από νέα – συμπληρωματικά επιβαρυντικά στοιχεία εκδιδόταν το προβλεπόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης του άρθρου 9 παράγραφος 4 του Ν.3888/2010 και γινόταν αποδεκτό από τον ελεγχόμενο.

Επειδή, με το από 17/05/2016 και με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ρητώς ότι οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα – συμπληρωματικά επιβαρυντικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 9 παράγραφος 4 του Ν.3888/2010, προσδιορίζονται, πλέον, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7

παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς στο ένα πέμπτο (1/5) της αξίας των προστίμων.

Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... περί εσφαλμένης ερμηνείας των κρίσιμων διατάξεων και πλημμελούς ουσιαστικής εκτίμησης των πραγμάτων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά της σιωπηρής απόρριψης, από τη Δ.Ο.Υ., της με αριθ. πρωτ. εισερχομένου/...-...-2016 Αίτησής τ..., για διοικητική επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων σε βάρος τ..., από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με τις με αριθμούς/...-...-2016 και/...-...-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006) και 2007 (01/01/2007 – .../.../2007), αντίστοιχα, στο ένα πέμπτο (1/5) της αξίας τους.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης
α.α.

Σημείωση :

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).