



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 816/13-7-2016

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, καθώς και κατά της με αρ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς

4. Την υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, καθώς και την με αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της κοινοπραξίας «.....», 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:

➤ Με την με αριθμό προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμα συνολικού ύψους **44.275,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3δ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παραβάσεων των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 12 & 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997.

Πιο συγκεκριμένα, οι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα κοινοπραξία την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο είναι οι ακόλουθες:

1) Λήψη από τον με ΑΦΜ των ακόλουθων δύο (2) εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ως πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 50.000€ (ύψος προστίμου $50.000 \times 20\% = 10.000\text{€}$).

A/A	Ημερομηνία & αριθ. στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Περιγραφή είδους υπηρεσίας
1		24.600,00€	4.674,00€	
2		25.400,00€	4.826,00€	

2) Λήψη από τον με ΑΦΜ των ακόλουθων δύο (2) εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ως πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 39.000€ (ύψος προστίμου $39.000 \times 20\% = 7.800\text{€}$).

A/A	Ημερομηνία & αριθ. στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Περιγραφή είδους υπηρεσίας
1		19.800,00€	3.762,00€	
2		19.200,00€	3.648,00€	

3) Λήψη από τον με ΑΦΜ των ακόλουθων επτά (7) εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ως πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 132.375,00€. (ύψος προστίμου $132.375 \times 20\% = 26.475\text{€}$).

A/A	Ημερομηνία & αριθ. στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Περιγραφή είδους υπηρεσίας
1		19.200,00€	3.648,00€	
2		20.175,00€	3.833,25€	-//-
3		23.000,00€	4.370,00€	-//-
4		26.000,00€	4.940,00€	-//-
5		18.500,00€	3.515,00€	-//-
6		15.500,00€	2.945,00€	-//-
7		10.000,00€	1.900,00€	-//-

Τα εν λόγω πρόστιμα καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, κατόπιν μερικού ελέγχου, που διενεργήθηκε στα πλαίσια αξιοποίησης τριών πληροφοριακών εκθέσεων που εστάλησαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης με αριθ. πρωτοκόλλουκαι και αφορούσαν σε συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους φορολογούμενους (ΑΦΜ), (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ).

Ταυτόχρονα με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην προσφεύγουσα επιχείρηση επιδόθηκε πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 (η οποία προσβάλλεται με την υπ' αρ. ενδικοφανή προσφυγή), καθώς και το υπ' αρ. συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/10 (ΠΟΛ 1019/2011), το οποίο η προσφεύγουσα αποδέχθηκε νομίμως και εμπροθέσμως στις, καταβάλλοντας την καθορισθείσα σε αυτό προκαταβολή.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία στις, με την υπ' αρ. πρωτ. αίτησή της αιτήθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς τον περιορισμό του επιβληθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. στο 1/5 κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1019/2011. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα της κοινοπραξίας, εξέδωσε την με αρ. πρωτ. **αρνητική απάντηση**, με την οποία απέρριπτε το αίτημα της προσφεύγουσας για συμβιβασμό του προστίμου στο 1/5.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξετασθεί και να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί ως προς το ύψος του προστίμου, η υπ'

αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

i. Μη εφαρμογή εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων. Οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 3 και 7 του Ν. 4337/2015 κατήργησαν την επιβολή διοικητικής κύρωσης στην περίπτωση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διατάξεις αυτές πρέπει να εφαρμοστούν και στην παρούσα περίπτωση ως ευνοϊκότερες.

ii. Η ΠΟΛ 1019/2011 και τα όσα αναφέρει σχετικά με την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. στην περίπτωση έκδοσης Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης, υπερβαίνουν την νομοθετική εξουσιοδότηση και έρχονται σε αντίθεση με την νομοθετική ρύθμιση.

iii. Παραβιάζεται εκ μέρους της φορολογικής αρχής η ρύθμιση της ΠΟΛ 1019/11, περί δυνητικής περαίωσης των προστίμων. Τα επιβληθέντα πρόστιμα θα έπρεπε να μειωθούν στο 1/5.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης.

- **Επειδή**, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 3§4 και 7§9 του Ν. 4337/2015 προκύπτει ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, με την οποία επιβάλλονταν διοικητικές κυρώσεις στις παραβάσεις φοροδιαφυγής της παρ. 1 του ίδιου άρθρου (έκδοση-λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, παύει να ισχύει από **17/10/2015**, μετά και την νομοτεχνική βελτίωση του άρθρου 51 του νόμου 4342/2015 (η οποία διόρθωσε την ισχύ της κατάργησης, τροποποιώντας την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015).
- **Επειδή**, στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 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: α) β) γ) δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε)στ)ζ)».
- **Επειδή**, από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι η μη επιβολή διοικητικής κύρωσης για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αφορά **αποκλειστικά** παραβάσεις που διαπράττονται από 17.10.2015 και έπειτα, ενώ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (2008) εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Σύμφωνα δε 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 Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».

- **Επειδή**, για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).
Επιπρόσθετα, νεότερη ευμενέστερη διάταξη – η οποία μάλιστα δεν ίσχυε κατά την έκδοση των αρχικώς προσβαλλόμενων πράξεων- δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αναδρομική ισχύ εάν ορίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις, οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από τη νεότερη διάταξη εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι καταργούμενες διατάξεις, διότι από τη ρύθμιση αυτή προκύπτει κατά ρητό ορισμό του νόμου, ότι στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του νόμου υποθέσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του παλαιότερου νόμου (ΣΤΕ 2672/84).
- **Επειδή**, εν προκειμένω ορθώς η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του προστίμου επέβαλε τις κυρώσεις που ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, ότι κακώς η Δ.Ο.Υ. δεν εφάρμοσε την ισχύουσα νομοθεσία, περί μη επιβολής διοικητικής κύρωσης στην περίπτωση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς εάν ο νομοθέτης όντως επιθυμούσε η νέα ρύθμιση, περί μη επιβολής διοικητικών κυρώσεων, να αφορά και προγενέστερες χρήσεις θα το είχε ορίσει **ρητώς** στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου 4337/15. Αντιθέτως, προκύπτει σαφώς από τις ανωτέρω διατάξεις ότι για τις προηγούμενες περιόδους οι κυρώσεις για έκδοση – λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εξακολουθούν να υφίστανται, τροποποιούμενες ωστόσο προς όφελος του παραβάτη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί του ότι η ΠΟΛ 1019/2011 υπερβαίνει την νομοθετική εξουσιοδότηση και έρχεται σε αντίθεση με τον νόμο.

- **Επειδή**, στο άρθρο 5§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α) β) γ) δ) ε) στ) ζ) 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.**

Σύμφωνα δε, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ)».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Στην υπό κρίση περίπτωση οι τρεις πληροφοριακές εκθέσεις που εστάλησαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης με αριθ. πρωτοκόλλου 3662/6-2-2013, 6854/7-3-2013 και 8158/20-3-2013 αποτέλεσαν αδιαμφισβήτητα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν τελούσαν σε γνώση του προϊσταμένου κατά την περαίωση της εν λόγω χρήσης.

- **Επειδή** με το άρθρο 9§4 του Ν. 3888/10 ορίζονται τα εξής: «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, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».
- **Επειδή**, στο άρθρο 13 του Ν. 3888/10 δίνεται η εξουσιοδότηση στον Υπουργό των Οικονομικών να καθορίζει:β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων

1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία..... ι) Ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 6, της παραγράφου 3 του άρθρου 7 και των άρθρων 8 και 11 ...».

- **Επειδή**, στην παράγραφο 8 της ΠΟΛ 1019/2011 ορίζονται σαφώς τα εξής: «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.....».
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.
Κατόπιν όλων των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψιν ότι η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε ορθώς τον νόμο και τις σχετικές εγκυκλίους, δια της παρούσης κρίνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί υπέρβασης της νομοθετικής εξουσιοδότησης προβάλλεται παρελκυστικά και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μείωσης των προστίμων στο 1/5, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1019/11.

- **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. **48 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ (4174/2013)**, οριζόταν ότι, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το 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 δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίησή 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,** 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 τα υπό κρίση επιβληθέντα, με την υπ αρ. προσβαλλόμενη πράξη, πρόστιμα υπολογίσθηκαν ορθά και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 7§3 του Ν. 4337/15.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ–
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμα του Κ.Β.Σ.	44.275,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).