



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16 -11-2018

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

Αριθμός απόφασης: 1826

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
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 1069/4-3-2014 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 από**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά του υπ' αρ.-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
5. Τον υπ' αρ.-2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7§§3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ.**2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7§§3&5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους **200,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης της υπ' αρ.-2013 απόδειξης παροχής υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1 και 6§14 του ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5§§1, 2 περ. α.β. και 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3 περίπτωση ζ' του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αρ.2018 εντολής του Προϊσταμένου της
Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν: α) του με αρ. πρωτ.-2014 Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης (Τμήμα Κομοτηνής), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων δεν εξέδωσε το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για την εκπροσώπηση του πελάτη του κατά την ημέρα παροχής της υπηρεσίας (ημέρα διεξαγωγής της δίκης ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Ξάνθης), δη στις 14-06-2013, αλλά στις 25-11-2013 (υπ' αρ.-2013 γραμμάτιο προκαταβολής εξόδων και φόρων επί ποινικών υποθέσεων) και β) της με αρ.-2017 απόφασης της υπηρεσίας μας, με την οποία είχε ακυρωθεί ο αρχικώς εκδοθείς υπ' αρ.-2017 οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, σε βάρος του προσφεύγοντος, λόγω μη στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, καθώς το επίμαχο φορολογικό στοιχείο κατά τον χρόνο του ελέγχου είχε εκδοθεί και είχε καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση του υπ' αρ.**2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), στον οποίο δεν προβλέπεται διάταξη για την επιβολή διοικητικού προστίμου στην περίπτωση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου.

Η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, διότι κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, επί παραβάσεως για την οποία, από την διάπραξη μέχρι την εκδίκασή της, προβλέπονται στον νόμο διαδοχικά περισσότερες κυρώσεις, επιβάλλεται αναδρομικά η ελαφρύτερη από αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **1§1 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1): «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **6§14 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1): «...Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **7§4 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1): «4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α).....β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1046/21.02.2012** ορίζεται ότι: «1. Έχει διευκρινισθεί (εγκύκλιος ΠΟΛ.1026/26.1.2012) ότι, όταν για τη διενέργεια δικονομικών πράξεων ή την παράσταση του δικηγόρου σε συμβολαιογραφική πράξη απαιτείται η έκδοση γραμματίου προκαταβολής, από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο, δεν εκδίδεται άμεσα απόδειξη παροχής υπηρεσιών με την έκδοση του γραμματίου προκαταβολής. Τα ανωτέρω, όπως είναι αυτονόητο, δεν αναιρούν την υποχρέωση των δικηγόρων να εκδίδουν τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στον προβλεπόμενο, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., χρόνο, για τις δικαιούμενες αμοιβές από την παροχή των υπηρεσιών τους....»

Επειδή, στο άρθρο **14§2 του Ν. 4093/2012** (Κ.Φ.Α.Σ.- Παράγραφος Ε, Υποπαράγραφος Ε1) ορίζονται τα ακόλουθα: «2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.»

Επειδή, στο άρθρο **5 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. α.γ.»

Επειδή, στο άρθρο **7§3 του ν. 4337/2015** 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) β) γ) δ) ε) στ) ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 3/1992**: «Άρθρο 33.....33.7. Ειδικότερες διευκρινίσειςβ) Στις περιπτώσεις που εκδόθηκαν θεωρημένα δελτία αποστολής, κατά την αποστολή των αγαθών, τα οποία στη συνέχεια τιμολογήθηκαν στο επόμενο διαχειριστικό έτος αλλά πριν την πραγματοποίηση του ελέγχου, δεν θα εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί προστίμου ίσου με την αξία της συναλλαγής, εφόσον πράγματι δεν διαπιστώθηκε μη έκδοση αλλά εκπρόθεσμη έκδοση τιμολογίου και η πράξη αυτή δεν έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής, αλλά τη μεταφορά των εσόδων σε άλλη χρήση. Το ίδιο ισχύει και για την εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων εντός της ίδιας χρήσης (π.χ. τιμολόγια για πώληση αγαθών εκδόθηκαν μετά την πάροδο μηνός από την παράδοσή τους). Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο (κυμαινόμενο) ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.»

Επειδή, 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 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, στην προκειμένη περίπτωση η παροχή ολοκληρώθηκε με την ολοκλήρωση της παράστασης στη δίκη, η οποία διεξήχθη την 14/06/2013. Συνεπώς, ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει, βάσει των διατάξεων του ΚΦΑΣ, απόδειξη παροχής υπηρεσιών με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (14/06/2013), την οποία ωστόσο εξέδωσε εκπρόθεσμα στις 25.11.2013 (υπ' αρ.11.2013 απόδειξη παροχής υπηρεσιών), δη εντός της ίδιας χρήσης, μεταθέτοντας έτσι την υποχρέωση απόδοσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Επειδή, 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 του προσφεύγοντος περί εφαρμογής της ισχύουσας νομοθεσίας, 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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013.

<u>Είδος παράβασης</u>	<u>Καταλογιζόμενο ποσό βάσει ελέγχου</u>
Εκπρόθεσμη έκδοση φορολογικού στοιχείου	200,00€

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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.