



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 04/04/2019
Αριθμός απόφασης: 1101

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάρισης τελούσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 27/11/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης τελούσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **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 υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 4.400,00€, διότι υπέπεσε σε τριάντα οχτώ (38) παραβάσεις καθώς **εξέδωσε** σε ισόποσες περιπτώσεις **αθεώρητα φορολογικά στοιχεία**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 19 και 36 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1082/2-06-2003 και ΠΟΛ.1083/2-06-2003, που επισύρουν τις κυρώσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/1997 και 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν του πορίσματος της από 27/11/2018 έκθεσης επανάληψης διαδικασίας ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθμ./2016 απόφαση του 13^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθ./2007 Πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ της τέως Δ.Ο.Υ. Κ' ΑΘΗΝΩΝ, που αφορούσε τη χρήση 2004, καθώς και η από 31/10/2007 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου η οποία αποτέλεσε την αιτιολογία έκδοσης αυτής, αφού η προσβληθείσα πράξη κατά τη δικαστική κρίση υπογράφηκε αναρμοδίως. Ειδικότερα η έκδοση της πράξης και η θεώρηση της έκθεσης ελέγχου δεν έγινε από τον προϊστάμενο της τέως Δ.Ο.Υ. Κ' ΑΘΗΝΩΝ αλλά από τον προϊστάμενο της υποδιεύθυνσης ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ., στον οποίο είχε μεταβιβαστεί η αρμοδιότητα υπογραφής με την υπ' αριθ./2005 ημερήσια διαταγή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αυτής χωρίς όμως να τηρηθεί ο τύπος δημοσιότητας (δημοσίευση στη ΦΕΚ) και κατά συνέπεια δεν έλαβε νόμιμη υπόσταση, σύμφωνα με την ως άνω δικαστική απόφαση.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 27/11/2018 έκθεσης μετά το με αριθ. πρωτ. 1064753/29-06-2007 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία εκλήθη τηλεφωνικά όπως εντός προθεσμίας πέντε ημερών προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. Κ' ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου να τακτοποιήσει τις υποχρεώσεις της που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 36§8 του Κ.Β.Σ. (υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ ετών 2004, 2005, 2006 και 2007 κλπ). Κατόπιν αυτού και επειδή η προσφεύγουσα παρουσιάστηκε στη Δ.Ο.Υ., χωρίς να τακτοποιήσει τις ανωτέρω υποχρεώσεις προσκομίζοντας όμως τα βιβλία των χρήσεων 2004, 2005, 2006 και 2007 προκειμένου να γίνει προσωρινός έλεγχος ΦΠΑ, ο έλεγχος έκρινε ότι: Τα στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα από 01/07/2004 έως 28/07/2004 λογίζονται **ως αθεώρητα χωρίς παραδρομή** αφού η προσφεύγουσα επιχείρηση την 01/07/2004 **δεν είχε εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 36§8 του Κ.Β.Σ.**, οι οποίες υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή – ημερομηνία αυτοελέγχου της προσφεύγουσας – αφού η εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2003 υπεβλήθη την 28/07/2004. Τα στοιχεία αυτά για το χρονικό διάστημα από 01/07/2004 έως 28/07/2004 είναι 36, όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 70 (το οποίο επισυνάπτεται)

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης άλλως την τροποποίησή της, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμα και συνεπώς ακύρως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με αναφερόμενη επωνυμία «.....», ενώ είναι άριστα γνωστό στη Δ.Ο.Υ. ότι η εταιρεία από το 2011 είναι σε εκκαθάριση.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ούτε βεβαίως μπορεί να γίνει λόγος για παρέκταση της παραγραφής με το πρόσχημα της «νομικής πλημμέλειας» της εκδοθείσας υπ' αριθμ./2007 πράξης επιβολής προστίμου και ακυρωθείσας για τον παραπάνω λόγο και αιτία «νομική πλημμέλεια» με την υπ' αριθμ./2016 απόφαση του 13^{ου} Τμήματος του Μον. Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.
3. Απαράδεκτα και μη νόμιμα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, αφού η υπ' αριθμ./2016 οριστική απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με «επίκληση» της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, δεν έχει τελεσιδικήσει, διότι η Δ.Ο.Υ. άσκησε έφεση κατά της παραπάνω απόφασης, η οποία μετ' αναβολή θα συζητηθεί στις 6/2/2019 στο 7^ο Τμήμα του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, συνεπώς υπάρχει εκκρεμοδικία.
4. Η έκδοση 38 αθεώρητων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν για την κρινόμενη χρονική περίοδο (χρήση 2004) **οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας** που υπήρχαν και συνέτρεχαν στο πρόσωπο των διαχειριστών της εταιρείας ένεκα της υποτροπιάσσης της ασθένειας της μονάκριβης κόρης τους, τα οποία όμως στοιχεία εμφανίστηκαν στα βιβλία της εταιρείας και απέδωσαν τον πραγματικό τζίρο (πωλήσεις) αυτής.

Επειδή, κατά το κρινόμενο έτος 2004, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τελούσε υπό εκκαθάριση, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1 και 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της με αριθ. με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθμ./2016 απόφαση του 13^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, η οποία επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ την **28/11/2017**, και με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθ./2007 Πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ της τέως Δ.Ο.Υ. Κ΄ ΑΘΗΝΩΝ, που αφορούσε τη χρήση 2004, καθώς και η από 31/10/2007 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου η οποία αποτέλεσε την αιτιολογία έκδοσης αυτής, αφού η προσβληθείσα πράξη κατά τη δικαστική κρίση υπογράφηκε αναρμοδίως. Ειδικότερα η έκδοση της πράξης και η θεώρηση της έκθεσης ελέγχου δεν έγινε από τον προϊστάμενο της τέως Δ.Ο.Υ. Κ΄ ΑΘΗΝΩΝ αλλά από τον προϊστάμενο της υποδιεύθυνσης ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ., στον οποίο είχε μεταβιβαστεί η αρμοδιότητα υπογραφής με την υπ' αριθ./2005 ημερήσια διαταγή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αυτής χωρίς όμως να τηρηθεί ο τύπος δημοσιότητας (δημοσίευση στη ΦΕΚ) και κατά συνέπεια δεν έλαβε νόμιμη υπόσταση, σύμφωνα με την ως άνω δικαστική απόφαση.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 27/11/2018, ήτοι μέσα σε ένα έτος από την επίδοση της με αριθμ./2016 απόφασης του 13^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ (28/11/2017) με την οποία ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους η αρχική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 84§6 του ν.2238/1994 και 72§11 του ν.4174/2013, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν έχει παραγραφεί και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι νόμω αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, η διοίκηση κατά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2523/1997, για τον καταλογισμό των προστίμων, ενεργεί κατά δέσμια αρμοδιότητα, λόγω της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών παραβάσεων και δεν απαιτείται υπαιτιότητα ή πρόθεση του φορολογούμενου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§8 περ. β του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:**

«8. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος:

β) δεν έχει υποβάλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και δηλώσεις φόρου εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι:

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) ...

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητο και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία (3) εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Τα αναφερόμενα στα δύο προηγούμενα εδάφια ισχύουν αναλόγως και όταν δεν έχει παρέλθει ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1093/26-04-2011 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Με το Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α΄) «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», ο οποίος κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1062/1.4.2001, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 - Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (παράγραφος 5 του άρθρου 8 του υπόψη νόμου), του Ν. 2523/1997 - Πρόστιμα για παραβάσεις Κ.Β.Σ. (παράγραφος 4 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου), του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (παράγραφος 8 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου) και του Ν.1809/1988 - Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (παράγραφος 9 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου). Λόγω του επείγοντος της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του υπόψη νόμου, αναφορικά με τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., παρέχουμε με την παρούσα τις ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

1. Νέες διατάξεις (παράγραφος 4 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 - έναρξη ισχύος από 31.3.2011)

Πρόστιμα Κ.Β.Σ. για έκδοση αθεωρήτων στοιχείων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 προστίθενται, στο τέλος της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις), δύο νέα εδάφια. Έτσι, από 31.3.2011, η περίπτωση αυτή ορίζεται ως εξής (με έντονα γράμματα οι νέες διατάξεις):

«β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία (3) εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο.

Τα αναφερόμενα στα δύο προηγούμενα εδάφια ισχύουν αναλόγως και όταν δεν έχει παρέλθει ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.»

2. Πεδίο Εφαρμογής - Τρέχουσες υποθέσεις

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών και ανάλογα αν τα εκδοθέντα αθεώρητα στοιχεία είναι εκ ή άνευ παραδρομής διευκρινίζονται τα εξής:

2.1. Έκδοση αθεωρήτων στοιχείων εκ παραδρομής

[...]

2.2. Έκδοση αθεωρήτων στοιχείων άνευ παραδρομής

Ως γνωστόν, με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ορίζονται οι (δεσμευτικές) υποχρεώσεις του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων. Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία στις περιπτώσεις ύπαρξης φορολογικών χρεών κ.λπ. (περίπτωση α' της υπόψη παραγράφου) και μη υποβολής φορολογικών δηλώσεων κ.λπ. (περίπτωση β' της υπόψη παραγράφου).

Στις περιπτώσεις, επομένως, που μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος των νέων διατάξεων, διαπιστώνονταν η έκδοση αθεωρήτων φορολογικών στοιχείων, λόγω κωλύματος θεώρησης σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεδομένου και ότι, η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων εξ αυτού του λόγου, δεν θεωρείται εκ παραδρομής, έπρεπε να επιβληθούν πρόστιμα σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την 30.3.2011, δηλαδή αυτοτελείς παραβάσεις με συντελεστή βαρύτητας 1, εφαρμοζομένων εκ παραλλήλου και των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (οροφές αυτοτελών προστίμων).

Ενδεικτικές περιπτώσεις που εφαρμόζονταν οι διατάξεις αυτές είναι:

α) Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 6 της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1082/2.6.2003, δηλαδή η έκδοση φορολογικών στοιχείων με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. από την πρώτη ημέρα του εβδόμου μήνα κάθε νέου διαχειριστικού έτους και εφόσον εξακολουθεί η ύπαρξη φορολογικών χρεών ή μη επίδοσης δηλώσεων, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ..

β) Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 7 της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1083/2.6.2003, δηλαδή η έκδοση αθεωρήτων φορολογικών στοιχείων από την πρώτη ημέρα του εβδόμου μήνα κάθε νέου διαχειριστικού έτους και εφόσον εξακολουθεί η ύπαρξη φορολογικών χρεών ή μη επίδοσης δηλώσεων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ..

Σχετική για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων είναι η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1088/27.6.2006.

γ) Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, γενικώς, επειδή συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (π.χ. ύπαρξη φορολογικών χρεών, μη υποβολή δηλώσεων).

Με τις νέες διατάξεις (τρίτο εδάφιο) της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992, όπως οι ενδεικτικά προαναφερόμενες, καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας (Σ.Β.) τρία (3), εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Επιπλέον, με το (νέο) τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης αυτής, τα προαναφερόμενα ισχύουν αναλόγως και σε περίπτωση που τα ως άνω στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί αλλά η διαπίστωση αυτή (της μη καταχώρησής τους) γίνεται εντός του χρόνου της εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων οπότε εφαρμόζονται τα προαναφερόμενα στην παράγραφο 2.1. της εγκυκλίου αυτής.»

3. Έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων - Εκκρεμείς υποθέσεις

3.1. Χρόνος ισχύος των νέων διατάξεων

Σύμφωνα με τη δικαστηριακή αλλά και τη διοικητική νομολογία, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέστηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος διαπίστωσης αυτής ή της έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) και συνεπώς ο υπολογισμός του επιβλητέου προστίμου γίνεται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον κρίσιμο αυτόν χρόνο. Με βάση τα προαναφερόμενα και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του Ν. [3943/2011](#), οι νέες διατάξεις ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 31.3.2011. Επομένως, για παραβάσεις έκδοσης αθεωρήτων στοιχείων, που διαπράττονται από την ημερομηνία αυτή και μετά, επιβάλλονται πρόστιμα σύμφωνα με τα προαναφερόμενα και ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης.

3.2. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων - Εκκρεμείς υποθέσεις

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 464/2001 γνωμοδότησή του γνωμοδότησε ότι, «επί νομοθετικής μεταβολής όμως, όταν ο νομοθέτης μεταβάλλων αντίληψη κρίνει ότι ο σκοπός (εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων) μπορεί να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, τότε κρίνεται όχι μόνον άσκοπη αλλά και αδικαιολόγητη και αντίθετη με τη νεότερη νομοθετική βούληση η επιβολή παλαιότερων αυστηρών κυρώσεων. Επ' αυτής συντρέχει επιτρεπτή επί το ευμενέστερον εφαρμογή αναδρομικής ρυθμίσεως, καθ' όσον υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου και επί των εκκρεμουσών υποθέσεων, «τεκμήριον όπερ μόνον δια σαφούς και αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπεί» (ΣΤΕ 1525/55, 2570/81, 370/83, 2672/84)». Κατόπιν των ανωτέρω θέσεων του Ν.Σ.Κ., για την επιβολή προστίμου, σχετικά με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, θα εφαρμόζονται οι επιεικέστερες διατάξεις και για τις υποθέσεις που εκκρεμούν.

• Ως εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ. θεωρούνται εκείνες για τις οποίες:

α. Έχουν διαπιστωθεί οι παραβάσεις και δεν έχουν εκδοθεί οι Α.Ε.Π. μέχρι και την 31.3.2011.

β. Έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και δεν έχουν κοινοποιηθεί μέχρι και την 31.3.2011.

Θεωρείται ως εκδοθείσα η Α.Ε.Π. από τη στιγμή που έχει καταχωρηθεί στο ειδικό βιβλίο, έχει λάβει αριθμό πράξης και έχει υπογραφεί από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ..

γ. Έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και έχουν κοινοποιηθεί, αλλά δεν έχει παρέλθει ο χρόνος προς υποβολή αιτήματος συμβιβασμού ή άσκησης προσφυγής.

δ. Έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π., έχει υποβληθεί εμπροθέσμως αίτημα συμβιβασμού ή ασκηθεί εμπροθέσμως προσφυγή, αλλά δεν έχει περαιωθεί το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

ε. Επίσης, λογίζονται ως εκκρεμούσες στις Δ.Ο.Υ. και οι περιπτώσεις υποθέσεων, για τις οποίες (ε1) έχουν εκδοθεί αποφάσεις δικαστηρίων, αλλά δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης έφεσης ή αναίρεσης κατ' αυτών και (ε2) έχει ασκηθεί προσφυγή και δεν έχει διαβιβαστεί στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Για τις υποθέσεις αυτές μπορεί ο φορολογούμενος να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις μέχρι την προθεσμία άσκησης έφεσης ή αναίρεσης, για την υποπερίπτωση (ε1) και εντός εύλογου χρόνου από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης στον φορολογούμενο για την υποπερίπτωση (ε2).

Για τις ανωτέρω υποθέσεις που θεωρείται ότι εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. θα γίνεται επαναπροσδιορισμός του προστίμου, εφαρμοζομένων των επιεικέστερων διατάξεων.

• Επίσης, τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και για τις υποθέσεις που στα πλαίσια των σχετικών διατάξεων προβλέπεται κατάργηση της φορολογικής δίκης, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού (Ν.Δ. 4600/1966).

3.3. Παραβάσεις που ανάγονται πριν την 31.3.2011

Επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις παραβάσεων που ανάγονται στο χρονικό διάστημα πριν την 31 Μαρτίου 2011, το δε πλήθος των εκδοθέντων αθεωρήτων στοιχείων δεν υπερβαίνει τα τρία (3), εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης β', της παραγράφου 8 του άρθρου 5, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης, επειδή για τις περιπτώσεις αυτές το νέο καθεστώς δεν είναι επιεικέστερο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7§3 περ. ζ' 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:

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, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της από 27/11/2018 έκθεσης επανάληψης διαδικασίας ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι μετά το με αριθ. πρωτ. 1064753/29-06-2007 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία εκλήθη τηλεφωνικά όπως εντός προθεσμίας πέντε ημερών προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. Κ' ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου να τακτοποιήσει τις υποχρεώσεις της που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 36§8 του Κ.Β.Σ. (υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ ετών 2004, 2005, 2006 και 2007 κλπ). Κατόπιν αυτού και επειδή η προσφεύγουσα παρουσιάστηκε στη Δ.Ο.Υ., χωρίς να τακτοποιήσει τις ανωτέρω υποχρεώσεις προσκομίζοντας όμως τα βιβλία των χρήσεων 2004, 2005, 2006 και 2007 προκειμένου να γίνει προσωρινός έλεγχος ΦΠΑ, ο έλεγχος έκρινε ότι: Τα στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα από 01/07/2004 έως 28/07/2004 λογίζονται **ως αθεώρητα χωρίς παραδρομή** αφού η προσφεύγουσα επιχείρηση την 01/07/2004 **δεν είχε εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 36§8 του Κ.Β.Σ.**, οι οποίες υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή – ημερομηνία αυτοελέγχου της προσφεύγουσας – αφού η εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2003 υπεβλήθη την 28/07/2004. Τα στοιχεία αυτά για το χρονικό διάστημα από 01/07/2004 έως 28/07/2004 είναι 36, όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 70 (το οποίο επισυνάπτεται).

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, γιατί συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 τα οποία στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της πριν από οποιονδήποτε έλεγχο.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία (3), ήτοι πρόστιμο ποσού (880€X3), σύμφωνα με τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 5§8 περ. β' εδαφ. γ' του ν.2523/1997, το οποίο πρόστιμο περιορίζεται στο 1/3, βάσει του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/15.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης τελούσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01 – 31/12/2004:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρων 5 του ν.2523/1997 και 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015	4.400,00€	880,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.