



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 02-9-2022

Αριθμός Απόφασης: 2681

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ Τμήμα Μονομελές, επί της από 10.10.2012 και με αριθμό καταχώρησης Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ (Τμήμα Μονομελές)/10.10.2012 προσφυγής και αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./10.5.2012 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήβας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθ. πρωτ./1.12.2021 (αρ. εισερχ. ΔΕΔ/13.1.2022)) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.10.2012 και με αριθμό καταχώρησης Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ Τμήμα Μονομελές/10.10.2012 προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς του, ΑΦΜ και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./10.5.2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήβας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 70.720,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 περ.β' , 9 και 19 του ν. 2523/1997, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), επειδή ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία είκοσι έξι (26) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 70.720,00 € , εκδόσεως της εταιρείας με ΑΦΜ

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 9.4.2012 Έκθεσης Ελέγχου-Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Σ.Δ.Ο.Ε. (Περιφερειακή Διεύθυνση Δυτικής Μακεδονίας).

Κατά της ανωτέρω πράξης, ο προσφεύγων κατέθεσε την από 10.10.2012 και με αριθμό καταχώρησης Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ (Τμήμα Μονομελές)/10.10.2012 προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με την οποία αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω πράξης. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ (Τμήμα Μονομελές) εξέδωσε επί της ως άνω προσφυγής την υπ' αριθμ./2020 απόφαση σύμφωνα με την οποία αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της άνω Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τηρηθεί νομίμως η προταθείσα με το δικόγραφο της προσφυγής διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, επέδωσε στον προσφεύγοντα στις 8.6.2021 τη με αριθμ. πρωτ./1.6.2021 πρόσκληση του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, με την οποία κλήθηκε να προσέλθει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προκειμένου να αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη.

Η ταχθείσα προθεσμία των πέντε ημερών παρήλθε άπρακτη, καθόσον ο προσφεύγων δεν προχώρησε σε οποιαδήποτε ενέργεια για την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης. Κατόπιν η ως άνω Δ.Ο.Υ., συνέταξε την από 15.6.2021 Πράξη ματαίωσης (μη αποδοχής της διαφοράς) και διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτοκ./1.12.2021 (ΔΕΔ/13.1.2022) έγγραφο προκειμένου να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για διοικητική επίλυση της διαφοράς, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 (πρώην 66) παρ. 10 του ν. 4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 72 § 10 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013, καθόσον, όπως προκύπτει και από την με αριθ. έκθεση επιδόσεως του δικαστικού επιμελητή του Εφετείου Ευβοίας,, σε εκτέλεση

της υπ' αριθμ./2020 προδικαστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ (Τμήμα Μονομελές), η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ επέδωσε με τον ως άνω δικαστικό επιμελητή στον προσφεύγοντα στις 8.6.2021 τη με αριθμ. πρωτ./1.6.2021 πρόσκληση του άρθρου 72 § 10 (πρώην 66§10) του ν. 4174/2013, με την οποία κλήθηκε να προσέλθει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προκειμένου να αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή η ταχθείσα προθεσμία των πέντε ημερών παρήλθε άπρακτη, καθόσον ο προσφεύγων δεν προχώρησε σε οποιαδήποτε ενέργεια για την αποδοχή της πράξης, συνεπώς δεν επήλθε η διοικητική επίλυση της διαφοράς και το υπό κρίση αίτημα συμβιβασμού πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν έγινε από τον προσφεύγοντα αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης, το σχετικό αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία μας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013.

Επειδή, με τη με αριθμό **2319/2021** απόφαση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου επιλύθηκε το άκρως σημαντικό ζήτημα που αφορά στη διαχρονική εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, οι οποίες αφορούν στο διάστημα ισχύος του Ν. 2523/1997. Το ΣτΕ, εν προκειμένω έκρινε, ότι σύμφωνα με την Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997) και προβλέπει το άνω κατ' αποκοπήν πρόστιμο, εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής (βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997.

Επειδή περαιτέρω με την **Ε.2042-2022** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας», διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ'αρ. **2319/2021** Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του [άρθρου 55 παρ. 2](#) περ. γ' του ν. [4174/2013](#) (με το [άρθρο 3 παρ. 4](#) του ν. [4337/2015](#)), καθώς και την κατάργηση του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#) (με το [άρθρο 7 παρ. 6](#) του ν. [4337/2015](#)), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του [άρθρου 54 παρ. 1](#) περ. η' και [παρ. 2](#) περ. ε' του ν. [4174/2013](#), είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της [παρ. 10 του άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), τις διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 2 του άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#). Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο [άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της [παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ](#) που ομοίως καταργήθηκε με την [παρ. 4 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την [ΠΟΛ.1252/2015](#)), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της [παρ. 10 του άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), των διατάξεων των περ. β' και γ' της [παρ. 2 του άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#), καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της [παρ. 3 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#).

Επειδή ωστόσο μέχρι την έκδοση της παρούσας, δεν προκύπτει υποβολή από τον προσφεύγοντα ενώπιον μας ή ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ούτε άλλωστε και στην ασκηθείσα με αρ./10-10-2012 Προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λιβαδειάς, σχετικό αίτημα για επανεξέταση της πράξης λαμβάνοντας υπόψη την αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης, σύμφωνα άλλωστε και με το σκεπτικό της με αρ. 2319-2021 Απόφασης του ΣτΕ.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 10.10.2012 και με αριθμό καταχώρησης Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ (Τμήμα Μονομελές)/10.10.2012 προσφυγής – αίτησης διοικητικής επίλυσης διαφοράς (συμβιβασμού) του, με ΑΦΜ και τη διαβίβαση της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ (Τμήμα Μονομελές) σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2020 απόφασή του.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης