



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 06/ 11/ 2017

Αριθμός Απόφασης 5716

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 ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 07-06-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης " " με ΑΦΜ με έδρα στην Αθήνα επί της οδού κατά της υπ' αριθ. /20-04-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επί της με αρ. πρωτ. /23-02-2017 αίτησης της προσφεύγουσας επιχείρησης περί την

υπαγωγή της στις διατάξεις των παραγράφων 3 & 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/20015, ώστε να μεταρρυθμιστούν οι υπ' αριθ. /2011, /2011, /2011, /2011, /2011&..... /2011 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ. /20-04-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επί της ανωτέρω αίτηση της προσφεύγουσας περί την υπαγωγή της στις διατάξεις των παραγράφων 3 & 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/20015, ώστε να μεταρρυθμιστούν οι υπ' αριθ. /2011, /2011, /2011, /2011, /2011&..... /2011 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5.

Επί της από 07-06-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης; " " με 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' αριθ. /20-04-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ (08-05-2017 ημερομηνία αποστολή με συστημένη επιστολή ΕΛΤΑ στην (προσφεύγουσα), απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ. /23-02-2017 αίτηση της προσφεύγουσας επιχείρησης, με την οποία ζητούσε την υπαγωγή της στις διατάξεις των παραγράφων 3 & 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/20015, ώστε να μεταρρυθμιστούν οι υπ' αριθ. /2011, /2011, /2011, /2011, & /2011 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Πιο συγκεκριμένα, με βάση την από 24-10-2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της μερικώς εικονικά τιμολόγια εκδόσεως της Κυπριακής εταιρίας με την επωνυμία «.....», ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας εξέδωσε τις κατωτέρω Πράξεις ΚΒΣ:

1) Την υπ' αριθ. / 26-10-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005, πρόστιμό ποσού 1.906.520,00€.

2) Την υπ' αριθ. /26-10-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006, πρόστιμό ποσού 3.051.110,00€.

3) Την υπ' αριθ. /26-10-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007, πρόστιμό ποσού 3.661.910,00€.

4) Την υπ' αριθ. /26-10-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008, πρόστιμό ποσού 4.863.128,00€.

5)Την υπ' αριθ./26-10-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ , για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009, πρόστιμό ποσού 6.561.080,72€.

6)Την υπ' αριθ./26-10-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ , για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010, πρόστιμό ποσού 8.415.459,94€.

Κατά των παραπάνω Α.Ε.Π, η προσφεύγουσα κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή για την ακύρωση τους, ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης του άρθρου. 70Α ν. 2238/1994, η οποία απερρίφθη με το υπ' αριθμ. (1/12)/24-10-2012 πρακτικό της.

Εν συνεχεία άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών τη με στοιχεία/11-1-2013 προσφυγή της, ζητώντας την ακύρωση του πρακτικού και των προσβαλλόμενων πράξεων. Με την υπ' αριθμ./2014 απόφασή του το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών(Τμήμα 12ο Τριμελές) απέρριψε ουσία την προσφυγή.

Κατά της ανωτέρω απορριπτικής απόφασης η προσφεύγουσα κατέθεσε την υπ' αριθμ. βιβλίου Εισηγητών/2015 Αίτηση Αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία συζητήθηκε στις 07-12-2016 και αναμένεται η έκδοση απόφασης. Στην αίτηση αναίρεσης η προσφεύγουσα προέβαλε για πρώτη φορά τον ισχυρισμό περί αναδρομικής εφαρμογής του επιεικέστερου νόμου, ζητώντας την εφαρμογή του άρθρου. 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, αντί των διατάξεων του ν. 2523/1997.

Στην ανωτέρω αίτηση (υπ' αριθ./23-02-2017) της προσφεύγουσας, η Δ.Ο.Υ. αποφάνθηκε αρνητικά με την υπ' αριθ./20-04-2017 απάντηση της, με την οποία έκρινε ότι:

« Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, «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.....

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.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, δεν μπορείτε να υπαχθείτε στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του 4337/2015, διότι κατά την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου στις 17-10-2015 είχαν εκδοθεί οι πράξεις προστίμου από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, ήδη από το έτος 2011».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ./07-06-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και να γίνει δεκτή η υπ' αριθ./23-02-2017 αίτηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Να εφαρμοστούν οι νεότερες ευμενέστερες διατάξεις σε σχέση με τις παλιές δυσχερέστερες διατάξεις.

-Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης αποτελεί αρχή η οποία κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης κύρωσης, ποινικής ή διοικητικής, προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεως της έως τον χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως,

-Με βάση και όλα τα προαναφερθέντα για την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος τα οποία έχουν υιοθετηθεί από και από το Συμβούλιο της Επικρατείας σε πλείστες περιπτώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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) 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» .

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων, περιλαμβάνονται οι νέες περιπτώσεις στις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του νομοσχεδίου για ψήφιση. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως οι οριστικές πράξεις είχαν εκδοθεί προ ετών και συγκεκριμένα από το έτος 2011, ως εκ τούτου δεν ισχύει η εφαρμογή των νεώτερων επιεικέστερων διατάξεων του ν. 4337/2015.

Επειδή, και αν θεωρηθεί ότι η εκκρεμοδικία της υπόθεσης στο στάδιο της αναίρεσης συνιστά λόγο εφαρμογής των νεωτέρων επιεικέστερων διατάξεων, η **παρ. 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015** ορίζει ότι: «4.Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης,

καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3. Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, στην οποία είχαν επιβληθεί πρόστιμα, δυνάμει οριστικών πράξεων της φορολογικής αρχής ή δυνάμει απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή δυνάμει απόφασης Δικαστηρίου, είχε τη δυνατότητα να υποβάλει στον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής που εξέδωσε τα πρόστιμα ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής αυτών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα ημερών από τη δημοσίευση του νόμου ή από την κοινοποίηση των αποφάσεων της ΔΕΔ ή του Δικαστηρίου. Επιπροσθέτως, στην περίπτωση της εκκρεμοδικίας της διαφοράς ενώπιον Δικαστηρίου, απαιτείτο η μη συζήτηση της υπόθεσης και η παραίτηση από δικόγραφο ή δικαίωμα.

Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα είχε καταθέσει την από 11/1/2013 (...../11-1-2013) προσφυγή της ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία συζητήθηκε στις 12/5/2014. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2014 απόφαση του Δικαστηρίου δημοσιεύθηκε στις 30/10/2014. Στις 27/5/2015 η προσφεύγουσα προσέβαλε την πρωτόδικη απόφαση με αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας. Στις 27/10/2015 δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ (Τεύχος Α' αρ. 129) ο ν. 4337/2015. Τέλος, η αίτηση αναίρεσης συζητήθηκε στις 7/12/2016 και αναμένεται η έκδοση απόφασης.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εφόσον η προσφεύγουσα επιθυμούσε την υπαγωγή της στις επεικότερες διατάξεις του ν. 4337/2015, όφειλε εντός ενενήντα ημερών από τη δημοσίευσή του, να υποβάλει ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. τη δήλωση του άρθρου . 7 παρ.4 και συγχρόνως να παραιτηθεί από την εκκρεμή τότε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του ΣΤΕ. Στο παρόν στάδιο, κατά το οποίο όχι μόνο έχει παρέλθει το 90ήμερο από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, αλλά επιπλέον αναμένεται και η έκδοση απόφασης επί της συζητηθείσας αιτήσεως αναίρέσεως και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων.

Επειδή, δίχως πρόθεση να προεξοφλήσουμε την κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η ευνοϊκότερη ρύθμιση δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά, εφόσον έχει τεθεί σε ισχύ κατά την εκκρεμοδικία των δικαστηρίων της ουσίας κάθε βαθμού, ωστόσο αμφισβητείται εάν ισχύει το ίδιο και στο στάδιο της αναιρετικής δίκης (ΣΤΕ 3464/2014). Σε κάθε περίπτωση, εφόσον στο στάδιο αυτό αναμένεται η έκδοση απόφασης επί της αιτήσεως αναίρέσεως της προσφεύγουσας, στην οποία μάλιστα έχει προβληθεί και ισχυρισμός περί αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκότερης ρύθμισης, αρμόδιο να αποφανθεί είναι το Συμβούλιο της Επικρατείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **07-06-2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης “” με ΑΦΜ

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.