

Αριθμός απόφασης: 2270/2019

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΤΜΗΜΑ Ζ

ΜΟΝΟΜΕΛΕΣ

Σ υ ν ε δ ρ ί α σε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 23 Οκτωβρίου 2019, με δικαστή τη Βασιλική Δάγκα, Εφέτη Δ.Δ., και Γραμματέα τη Χαριτωμένη Καλογεροπούλου, δικαστική υπάλληλο,

γ ι α να δικάσει την έφεση με αριθμό και ημερομηνία κατάθεσης/28-12-2018,

τ ο υ Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ο οποίος δεν παραστάθηκε,

κ α τ ά της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...», η οποία εδρεύει στη ... (οδός ..., αρ...) και για την οποία παραστάθηκε με την από 21-10-2019 δήλωση του άρθρου 133 παρ. 2, όπως ισχύει, ο πληρεξούσιος δικηγόρος Ευάγγελος Κώστας,

και κατά της με αριθμό 8441/12-10--2018 αποφάσεως του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το Δικαστήριο μελέτησε τα σχετικά έγγραφα.

Η κρίση του είναι η εξής:

1. Επειδή, με την υπό κρίση έφεση ζητείται η εξαφάνιση της 8441/2018 οριστικής απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατά το μέρος με το οποίο έγινε δεκτή η από 5-8-2016 προσφυγή της εφεσίβλητης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της υπ' αριθμ. 769/6.7.2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, απορριπτικής της υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2016 ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκήσει. Η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή, στρεφόταν κατ' αρχάς κατά των υπ' αριθμ. 38, 39 και 40/25.1.2016 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της .. ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες επιβλήθηκαν στην εφεσίβλητη πρόστιμα ύψους 2.800 ευρώ, 20.800 ευρώ και 34.648 ευρώ για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις - περαιωθείσες σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 - διαχειριστικές περιόδους 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα. Στρεφόταν επίσης (η ήδη εφεσίβλητη) κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. 14340/23.2.2016 αρνητικής απάντησης του ίδιου Προϊσταμένου, απορριπτικής αιτήματος για περιορισμό του ανωτέρω συνολικού προστίμου στο 1/5 του ύψους αυτού, κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 παρ. 1 του ίδιου ως άνω ν. 3888/2010. Η συζήτηση της υπόθεσης έγινε νόμιμα κατά τη διάταξη του άρθρου 34 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αν και δεν παραστάθηκε στο ακροατήριο του Δικαστηρίου τούτου το εκκαλούν Ελληνικό Δημόσιο, εφόσον κλητεύθηκε νομίμως και εμπροθέσμως να παρασταθεί (βλ. το από 29-8-2019 αποδεικτικό επίδοσης της επιμελήτριας δικαστηρίων), εφόσον δε η έφεση ασκείται παραδεκτως, πρέπει να εξετασθεί περαιτέρω στην ουσία.

2. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 ΦΕΚ 170 Α' /26-7-2013, με έναρξη ισχύος από 1-1-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 αυτού, όπως ίσχυε πριν την αναμόρφωσή του από το ν. 4337/2015) όριζε στο άρθρο 72 τα ακόλουθα: «44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατόν να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.....48. 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 δήλωσή 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.....». Περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, η ισχύς δε της καταργητικής αυτής διάταξης αρχίζει από 1-2-2016 σύμφωνα με την παρ. 9 του με τον τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» άρθρου 7 του ίδιου νόμου. Εξάλλου, στο προαναφερόμενο άρθρο 7 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).....δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε).....6. 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. 7.....».

3. Επειδή, περαιτέρω, με το ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. Α' 175/30-9-2010), εισήχθησαν, στο κεφάλαιο Α' αυτού, ρυθμίσεις για την περαίωση, με την προαιρετική επίλυση εντός προθεσμίας που ορίζεται με υπουργική απόφαση (άρθρο 11 παρ. 6 και άρθρο 13 του νόμου αυτού - η σχετική προθεσμία παρατάθηκε διαδοχικώς μέχρι την 11-2-2011, βλ. άρθρο μόνο της ΠΟΛ.1023/7-2-2011 υπουργικής απόφασης, Φ.Ε.Κ. Β' 114), εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και την 31-12-2009. Ανάμεσα σε αυτές περιλαμβάνονται, σύμφωνα με το άρθρο 3, οι αφορώσες στην φορολογία εισοδήματος και σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί καταλογιστική πράξη, για την περαίωση των οποίων διαλαμβάνουν αντίστοιχα το άρθρο 6, στο οποίο προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι ο φόρος που

προσδιορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσαυξάνεται αν υπάρχει αποκρυβείσα ύλη, για την οποία λαμβάνονται υπόψη παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που έχουν οριστικοποιηθεί ή εκκρεμούν για διοικητική επίλυση ή για εκδίκαση, και τα άρθρα 8 και 11, σύμφωνα δε με το τελευταίο οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. περαιώνονται με διαγραφή των πρόσθετων φόρων και περιορισμό των προστίμων στο 1/5. Περαιτέρω, στο άρθρο 7 παρ. 1 ορίζεται ότι η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων, στην δε παρ. 4 ορίζεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δηλώσεων (με εξαίρεση την παράλειψη υποβολής εκκαθαριστικών δηλώσεων φ.π.α.) ή ύπαρξης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιβαρυντικών στοιχείων κάθε είδους, διενεργείται έλεγχος με βάση τις κείμενες διατάξεις. Ακόμη, στην παρ. 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου ορίζεται ότι για την πραγματοποίηση της περαίωσης εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις, ενώ στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «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, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί». Τέλος, στο άρθρο 13 προβλέπεται η έκδοση απόφασης του υπουργού οικονομικών, μεταξύ άλλων για τον καθορισμό του περιεχομένου, του χρόνου, του τρόπου και της διαδικασίας έκδοσης εκκαθαριστικού ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, του τρόπου, του χρόνου, της διαδικασίας και κάθε αναγκαίου ζητήματος για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 8 και 11, καθώς και κάθε αναγκαίου ζητήματος ή διαδικασίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού. Κατ' επίκληση των άρθρων 9 παρ. 4, 12 παρ. 6 και 13 του ως άνω νόμου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1019/28-

1-2011 (Φ.Ε.Κ. Α' 78) απόφαση του υφυπουργού οικονομικών με θέμα «Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων», με το άρθρο μόνο της οποίας ορίστηκε ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: α).....γ) Τα οικονομικά έτη για τα οποία το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα έγινε αποδεκτό.....ε) Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. στ) Την τυχόν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό καθώς και την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου.....8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 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. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παρ. 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.....».

4. Επειδή, με τις διατάξεις του Α' Κεφαλαίου του ως άνω ν. 3888/2010, ο νομοθέτης εισήγαγε ένα προσωρινό μηχανισμό εκούσιας, ήτοι κατόπιν αίτησης του ενδιαφερόμενου,

κατάργησης φορολογικών διαφορών που ήταν εκκρεμείς κατά το χρόνο έναρξης ισχύος του νόμου (30-9-

2010), και αφορούσαν τόσο ανέλεγκτες όσο και ελεγμένες υποθέσεις, μεταξύ άλλων, φορολογίας εισοδήματος και παραβάσεων του Κ.Β.Σ., με ειδικό ευνοϊκό προσδιορισμό του καταβλητέου φόρου, ή μείωση, αντιστοίχως, του ύψους των προστίμων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο, ορίστηκε δε στο άρθρο 7 του νόμου αυτού ότι η περαίωση ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, εξαίρεση δε από τον κανόνα αυτό εισήχθη μόνο επί παράλειψης υποβολής δηλώσεων. Από το συνδυασμό των επί μέρους ρυθμίσεων του νόμου αυτού, που εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, προκύπτει ότι η βούληση του νομοθέτη, η οποία άλλωστε αποτυπώνεται ρητά στην παρ. 1 του άρθρου 7, είναι η περαίωση των υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος να επεκτείνεται και να καταλαμβάνει όλα τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων που απορρέουν από παραβάσεις του Κ.Β.Σ., δεδομένου άλλωστε ότι οι υποθέσεις αυτές συνάπτονται με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, και οι σχετικές πράξεις συνεκτιμώνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του επιβλητέου φόρου σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 6. Η βούληση αυτή του νομοθέτη, άλλωστε, συνάγεται και από την αιτιολογική έκθεση του ν. 3888/2010, σύμφωνα με την οποία επιδιώκεται η απελευθέρωση πόρων από τον φορολογικό και εισπρακτικό μηχανισμό, αλλά και η παροχή μιας τελευταίας ευκαιρίας προς τους φορολογούμενους ώστε να ανταποκριθούν στο νέο αυστηρότερο φορολογικό και ελεγκτικό πλαίσιο χωρίς εκκρεμότητες από το παρελθόν. Από τα ανωτέρω παρέπεται ότι σε περίπτωση που, μετά την περιέλευση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικών στοιχείων για περαιωθείσα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, διαχειριστική περίοδο, εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, ο φορολογούμενος δύναται, καίτοι παρήλθαν οι προθεσμίες εκούσιας υπαγωγής στις διατάξεις του ν. 3888/2010, να ζητήσει την ένταξη και της υπόθεσης αυτής στην περαίωση, και ως εκ τούτου τη μείωση του επιβληθέντος προστίμου σύμφωνα με τα άρθρα 8 και 11 του νόμου. Τούτο διότι και η υπόθεση αυτή, που απορρέει από παραβάσεις του Κ.Β.Σ., ανάγεται σε χρήση που έχει, συνολικώς κατά τα προλεχθέντα, ήδη υπαχθεί εκουσίως από τον φορολογούμενο στη διαδικασία περαίωσης, μόνο δε με τον τρόπο αυτό ικανοποιούνται οι προεκτεθέντες σκοποί του νομοθέτη. Περαιτέρω όμως, η ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 δεν έχει την έννοια ότι σε περίπτωση που εκδοθεί, βάσει της παρ. 4 του άρθρου 9, συμπληρωματικό

εκκαθαριστικό σημείωμα, για το λόγο ότι έχουν περιέλθει σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία που ανάγονται σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και ενόψει των οποίων διαφοροποιείται το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος, εμποδίζεται η φορολογική αρχή, λόγω της προηγηθείσας περαιώσεως, να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για τις παραβάσεις αυτές, διότι έτσι θα καθίσταται ανεφάρμοστη η ως άνω ειδικότερη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 9. Αντιθέτως δε, κατά λογική ακολουθία των ανωτέρω εκτεθέντων σε σχέση με την επέκταση της περαίωσης στα λοιπά πλην της φορολογίας εισοδήματος αντικείμενα, λόγω του συνολικού χαρακτήρα αυτής, εφόσον μετά την περιέλευση συμπληρωματικών στοιχείων προκύπτει αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη και η υπόθεση παύει να θεωρείται, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ως ειλικρινώς περαιωθείσα, κατά αναγκαία συνέπεια δεν λογίζονται πλέον ως ειλικρινώς περαιωθείσες ούτε οι υποθέσεις που συναρτώνται με τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα. Συνεπώς, νομίμως εκδίδεται, στην περίπτωση αυτή, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων και σύμφωνα με εκάστοτε εφαρμοστέες ουσιαστικές διατάξεις, πράξη επιβολής προστίμου για τις τελεσθείσες παραβάσεις (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 494, 3947/2012, 3951/2011, 304/2003 κ.ά.). Στην δε υπ' αριθμ. 119/2011 υπουργική απόφαση ορίζεται ρητώς η σχετική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, και ορίζεται η διοικητική διαδικασία για την έκδοση και επίδοση της πράξης επιβολής προστίμου, μαζί με το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα με το οποίο προσδιορίζεται εκ νέου, ήτοι μετά την πρόσθεση της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, ο καταβλητέος φόρος, καθώς και η διαδικασία της επίλυσης της διαφοράς σχετικά με την ανάλογη εφαρμογή των άρθρων 8 και 11 του ν. 3888/2010 επί αιτήματος του φορολογούμενου για μείωση του προστίμου αυτού.

5. Επειδή, στην κρινόμενη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η από 25.1.2016 έκθεση ελέγχου προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ... ' Θεσσαλονίκης ..., προκύπτουν τα ακόλουθα: Η εφεσίβλητη εταιρεία, η οποία είχε συσταθεί στις 13.3.1995 και είναι ακόμη ενεργή, έχει ως αντικείμενο τις «...», έδρα στη ..., και κατά τις ένδικες διαχειριστικές περιόδους (2005-2006-2007) τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Εξάλλου, οι ίδιες αυτές διαχειριστικές περίοδοι είχαν περαιωθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, δυνάμει του/14.11.2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, ο δε φόρος που προέκυψε καταβλήθηκε πλήρως από την εταιρεία. Εν τούτοις, μετά την περαίωση διενεργήθηκε, κατόπιν της υπ' αριθμ.

...../7.8.2015 εντολής ελέγχου για τυχόν παραβάσεις τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων από την ως άνω ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ... ' Θεσσαλονίκης, σε σχέση με φορολογικά στοιχεία που έλαβε η εφεσίβλητη από την επιχείρηση του ..., διότι από την ίδια Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε η από 22.1.2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορούσε την επιχείρηση του ανωτέρω, η οποία αποτελούσε, κατά την κρίση του ελεγκτικού οργάνου, στοιχεία που επέβαλαν την έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου. Ενόψει έκδοσης καταλογιστικής σε βάρος της εφεσίβλητης πράξης, επιδόθηκε στην τελευταία το υπ' αριθμ./30.11.2015 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου, με το οποίο της γνωστοποιούνταν οι παραβάσεις που της αποδίδονταν, και καλούνταν να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών. Με το έγγραφο απόψεων που υπέβαλε η εφεσίβλητη αυτή στις 28.12.2015 ισχυρίστηκε ότι:

α) κατ' εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, ενόψει του ότι με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, και δεν προβλέπονταν πλέον διοικητικές κυρώσεις για τη λήψη εικονικών τιμολογίων και β) ότι μετά την περαίωση της επίδικης διαχειριστικής περιόδου ως προς της φορολογία εισοδήματος, δυνάμει των διατάξεων του ν. 3888/2010, που σύμφωνα με το άρθρο 7 του νόμου αυτού συνεπαγόταν αυτοδικαίως την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, δεν υφίστατο δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής πράξης για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., σύμφωνα δε με το άρθρο 9 παρ. 4 του ίδιου νόμου, μόνο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα για τον καταλογισμό του τυχόν επί πλέον καταβλητέου φόρου ηδύνατο να εκδοθεί, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Υιοθετώντας τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... ' Θεσσαλονίκης, εξέδωσε σε βάρος της εφεσίβλητης τις υπ' αριθμ. και/25.1.2016 πράξεις επιβολής προστίμου, με τις οποίες της επιβλήθηκαν πρόστιμα 2.800 ευρώ, 20.800 ευρώ και 34.648 ευρώ, ήτοι σε ποσοστό 40% της αξίας εκάστου από τα, κριθέντα ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, τιμολόγια. Επίσης, λόγω της περαίωσης δυνάμει του ν. 3888/2010, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./22.2.2016 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο αποδέχθηκε η εφεσίβλητη. Ακολουθώντας, η εφεσίβλητη υπέβαλε, στη Δ.Ο.Υ. ... ' Θεσσαλονίκης την υπ' αριθμ./22.2.2016 αίτηση, ζητώντας τον περιορισμό του ύψους του συνολικού προστίμου Κ.Β.Σ. στο 1/5, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010, λόγω προηγούμενης υποβολής σε περαίωση των κρίσιμων διαχειριστικών περιόδων. Εν τούτοις, το αίτημα αυτό απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ./23.2.2016 απόφαση του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου, με την αιτιολογία ότι μετά την

ισχύ των νεότερων, ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 72 (66) παρ. 48 του ν. 4174/2013 και εν συνεχεία του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, δεν ήταν επιτρεπτός ο «παραπέρα συμβιβασμός» ως προς το εν λόγω πρόστιμο. Κατά της πιο πάνω πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., καθώς και κατά της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου επί του αιτήματος περιορισμού του ύψους αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, η εφεσίβλητη υπέβαλε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Τμήμα Επανεξέτασης Περιφέρειας Θεσσαλονίκης) την με αριθμ./9.3.2016 ενδικοφανή προσφυγή. Με αυτήν προέβαλε κατ' αρχάς ότι η πράξη επιβολής προστίμου έπρεπε να ακυρωθεί, κατ' εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, ενόψει του ότι με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, και δεν προβλέπονταν πλέον διοικητικές κυρώσεις για τη λήψη εικονικών τιμολογίων. Προέβαλε, ακόμη, ότι μετά την περαίωση της επίδικης διαχειριστικής περιόδου ως προς τη φορολογία εισοδήματος, δυνάμει των διατάξεων του ν. 3888/2010, που σύμφωνα με το άρθρο 7 του νόμου αυτού συνεπαγόταν αυτοδικαίως την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, δεν υφίστατο δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής πράξης για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., σύμφωνα δε με το άρθρο 9 παρ. 4 του ίδιου νόμου, μόνο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα για τον καταλογισμό του τυχόν επί πλέον καταβλητέου φόρου ηδύνατο να εκδοθεί, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, και ότι η υπ' αριθμ. 1019/2011 υπουργική απόφαση βρισκόταν εκτός των ορίων της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 13 του ν. 3888/2010, προβλέπουσα, σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιων στοιχείων, την έκδοση και κοινοποίηση, πέραν του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, και απόφασης επιβολής προστίμου. Τέλος, προέβαλε επικουρικώς ότι, σε περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί εντός εξουσιοδότησης η επίμαχη ρύθμιση της πιο πάνω υπουργικής απόφασης, έπρεπε πάντως να εφαρμοστούν οι διατάξεις της, που παρείχαν δυνατότητα μείωσης του ποσού των επιβληθέντων προστίμων στο 1/5 της αξίας τους, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής σε περαίωση των προστίμων του Κ.Β.Σ., οι οποίες, ως ειδικότερες, δεν καταργήθηκαν δυνάμει των προμνημονευομένων διατάξεων του ν. 4337/2015, διότι είναι ανεξάρτητες από το καταργηθέν με το νόμο αυτό άρθρο 5 του ν. 2523/1997. Διαφορετικά, όπως υποστήριξε, θα επιβαλλόταν το πλήρες ποσό προστίμου σε φορολογούμενους που είχαν προηγουμένως ανταποκριθεί περαιώνοντας τις υποθέσεις τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 και καταβάλλοντας τον σχετικό φόρο, κατά παραβίαση της αρχής της ισότητας. Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή

απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. 769/6.7.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που υπογράφει κατ' εντολή του ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, διότι κρίθηκαν αβάσιμοι οι λόγοι αυτής, αποφανθέντος του οργάνου αυτού ότι: α) η κατάργηση της επιβολής κυρώσεων για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τη ρητή σχετική πρόβλεψη του ν. 4337/2015, ισχύει από 17-10-2015, ενώ κατά επίσης ρητή πρόβλεψη του ίδιου νόμου, για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που, όπως οι επίδικες, διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, επιβάλλονται τα ειδικότερα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ως άνω ν. 4337/2015 πρόστιμα, συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της αρχής της μεταγενέστερης ευνοϊκότερης διάταξης, καθόσον υπάρχει ειδική αντίθετη πρόβλεψη του νομοθέτη και β) δεν συνέτρεχε νόμιμος λόγος μείωσης του προστίμου στο 1/5 της αξίας του, διότι σύμφωνα με την παρ. 44 του άρθρου 72 (66) του ν. 4174/2013 από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται, σε κάθε δε περίπτωση μετά την κατάργηση του άρθρου 66 παρ. 48 του ν. 4174/2013 (διά του οποίου γινόταν παραπομπή στο άρθρο 9 παρ. 6 του ν. 2523/1997 περί διοικητικής επίλυσης), και μετά την ισχύ των νεότερων, ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, δεν ήταν επιτρεπτή η «περαιτέρω μείωση» των προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010, επικαλείτο δε προς τούτο την υπ' αριθμ. ΔΕΛΒ1077ΕΞ/17-5-2016 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Κατά της ανωτέρω πράξης η εφεσίβλητη άσκησε την από 5-8-2016 προσφυγή ζητώντας να ακυρωθεί η πράξη αυτή, καθώς και οι υπ' αριθμ. και .../25.1.2016 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ...' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες της επιβλήθηκαν πρόστιμα ύψους 2.800 ευρώ, 20.800 ευρώ και 34.648 ευρώ για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις - περαιωθείσες σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 - διαχειριστικές περιόδους 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα. Ζητούσε επίσης να ακυρωθεί η υπ' αριθμ. πρωτ./23.2.2016 αρνητική απάντηση του ίδιου Προϊσταμένου, απορριπτικής αιτήματός της για περιορισμό του ανωτέρω συνολικού προστίμου στο 1/5 του ύψους αυτού, κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 παρ. 1 του ίδιου ως άνω ν. 3888/2010. Η προσφυγή αυτή έγινε εν μέρει δεκτή με την εκκαλούμενη απόφαση και ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. 769/6.7.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Εσόδων, κατά το μέρος αυτό με το οποίο απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της εφεσίβλητης κατά της υπ' αριθμ. /23.2.2016 αρνητικής απάντησης του Προϊστάμενου της ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, αναπέμφθηκε η υπόθεση, κατά το ανωτέρω μέρος, στον Προϊστάμενο της .. ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ώστε να επιληφθεί εκ νέου της /22.2.2016 αιτήσεως της εφεσίβλητης για υποβολή στην περαίωση του ν. 3888/2010 του καταλογισθέντος με τις υπ' αριθμ. /25.1.2016, /25.1.2016 και /25.1.2016 πράξεις ποσού προστίμου 2.800 ευρώ, 20.800 ευρώ και 34.648 ευρώ αντίστοιχα, να εξετάσει εάν συντρέχουν οι λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις, και σε θετική περίπτωση να ικανοποιήσει το ανωτέρω αίτημα, απέρριψε δε την προσφυγή κατά τα λοιπά. Κατά της τελευταίας στρέφεται το εκκαλούν Ελληνικό Δημόσιο και για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτή ζητά την εξαφάνισή της, κατά το μέρος που έγινε δεκτή προσφυγή της εφεσίβλητης, ενώ η τελευταία με το υπόμνημά της επιδιώκει την απόρριψη της κρινόμενης έφεσης.

6. Επειδή, το εκκαλούν Ελληνικό Δημόσιο προβάλλει, ότι έσφαλε η εκκαλουμένη απόφαση η οποία διέταξε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... ' Θεσσαλονίκης να επιληφθεί εκ νέου της από 22-2-2016 αιτήσεως της εφεσίβλητης για υποβολή στην περαίωση του ν. 3888/2010 του καταλογισθέντος με τις υπ' αριθμ. και /25-1-2016 πράξεις συνολικού ποσού προστίμου και να εξετάσει εάν συντρέχουν οι λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις για την υπαγωγή στον ν. 3888/2010. Και τούτο διότι, με το ν. 3888/2010 καθορίστηκε ειδικός τρόπος περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών που εμπίπτουν στις προϋποθέσεις του, προβλέποντας ρητά εκδοθείσες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες θα ορίζουν τον τρόπο, τον χρόνο και τη διαδικασία περαίωσης σύμφωνα με το νόμο αυτό. Έτσι, με την ΠΟΛ1023/2011 τέθηκε καταληκτική ημερομηνία υπαγωγής των υποθέσεων στο νόμο αυτόν μέχρι την 11-2-2011, ορίζοντας ότι στην προθεσμία αυτή θα πρέπει να εκδοθούν τα εκκαθαριστικά σημειώματα για την περαίωση ανέλεγκτων υποθέσεων, να υποβληθούν οι σχετικές αιτήσεις από τους επιτηδευματίες και να γίνουν αποδεκτά στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τα εκδοθέντα ή εκδιδόμενα εν λόγω σημειώματα, καθώς και να υποβληθούν αιτήσεις επίλυσης των διαφορών εκκρεμών υποθέσεων. Όπως υποστηρίζει, όμως, παρά τις προμνησθείσες διατάξεις, η εφεσίβλητη μόλις στις 22-2-2016, με την υπ' αριθμ. πρωτ. /2016 αίτησής της ζήτησε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ' Θεσσαλονίκης τον περιορισμό των επίδικων προστίμων Κ.Β.Σ. στο 1/5 κατ' εφαρμογή του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ1019/2011, πρόστιμα όμως τα οποία προέκυψαν μετά την ολοκληρωθείσα περαίωση με το ν.

3888/2010 για τα επίδικα έτη που ζήτησε η εφεσίβλητη, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.' Θεσσαλονίκης. Άλλωστε, όπως υποστηρίζει, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) απαγόρευσε, από την έναρξη ισχύος του, κάθε αίτημα προς τη φορολογική αρχή για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό.

7. Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεδομένα, τις αναφερόμενες στην 3η σκέψη διατάξεις και την εκτεθείσα στην 4η σκέψη ερμηνεία τους, σε σχέση ειδικότερα με την επέκταση των αποτελεσμάτων της περαίωσης, η οποία επήλθε εν προκειμένω για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. της εφεσίβλητης διαχειριστικών περιόδων 2005-2007, στα λοιπά φορολογικά αντικείμενα, το Δικαστήριο κρίνει ότι μη νομίμως απορρίφθηκε, με την υπ' αριθμ./6.7.2016 αρνητική απάντηση του ίδιου Προϊσταμένου της' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και με την διαλαμβανόμενη σε αυτήν αιτιολογία, το αίτημα της εφεσίβλητης για μείωση του επιβληθέντος συνολικού προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 11 του ν. 3888/2011. Τούτο διότι οι επίδικες παραβάσεις ανάγονταν στις ως άνω, περαιωθείσες, διαχειριστικές περιόδους 2005, 2006 και 2007, ως προς τις οποίες ηδύνατο μεν η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξεις επιβολής προστίμου μετά την περιέλευση σε αυτήν συμπληρωματικών στοιχείων, όφειλε όμως, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην 4η σκέψη, να επιληφθεί της αιτήσεως που υπέβαλε η εφεσίβλητη για επίλυση της διαφοράς της με μείωση του ύψους του προστίμου αυτού. Εξάλλου, ο ισχυρισμός που προβάλλεται με την έφεση, που ερείδεται στο άρθρο 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος, διότι, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού, με τις διατάξεις του σκοπείται η μετάβαση από το υφιστάμενο καθεστώς της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών στο νέο υποχρεωτικό καθεστώς της ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία της Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, για κάθε πράξη που έχει εκδοθεί από τη φορολογική Διοίκηση σε βάρος του φορολογούμενου, την οποία διαδικασία και τήρησε, άλλωστε, η εφεσίβλητη, και όχι η κατάργηση της ειδικής διαδικασίας περαίωσης που θεσπίζεται από το ν. 3888/2010. Είναι δε ομοίως απορριπτέα, ως ερειδόμενα σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, όσα υποστηρίζει το Ελληνικό Δημόσιο σε σχέση με την έλλειψη δυνατότητας «περαιτέρω μείωσης» του ποσού των επίδικων προστίμων ή «περαιτέρω συμβιβασμού» ως προς αυτά, ενόψει των μεταγενέστερων διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, διότι με τις διατάξεις αυτές δεν χορηγήθηκε δυνατότητα συμβιβασμού

ή διοικητικής επίλυσης ως προς τα πρόστιμα που επιβάλλονται, μεταξύ άλλων, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά επανακαθορίστηκε το ύψος αυτών. Σε κάθε δε περίπτωση, ούτε με τις ανωτέρω διατάξεις ούτε και με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 48 του ν. 4174/2013 επήλθε, όπως εμμέσως υποστηρίζεται με την έφεση, τροποποίηση ή κατάργηση των διατάξεων του ν. 3888/2010 που ρυθμίζουν τη διαδικασία εκούσιας υποβολής σε περαίωση του συνόλου των φορολογικών υποθέσεων του υπαγόμενου, και όχι μόνο των υποθέσεων του Κ.Β.Σ. για τις οποίες διελάμβανε το άρθρο 9 παρ. 6 του ν. 2523/1997, απορριπτομένων των σχετικών ισχυρισμών του εκκαλούντος Ελληνικού Δημοσίου. Επομένως, το Πρωτόδικο Δικαστήριο, το οποίο με την εκκαλούμενη απόφαση δέχθηκε τα ίδια κατά το κεφάλαιο αυτό δεν έσφαλε, απορρίπτονται δε ως αβάσιμοι οι αντίθετοι λόγοι της έφεσης.

8. Επειδή, κατ' ακολουθία, πρέπει να απορριφθεί η έφεση. Τέλος, το Δικαστήριο, εκτιμώντας τις περιστάσεις, κρίνει ότι πρέπει να απαλλαγεί το Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα (άρθρο 275 παρ. 1 εδ. ε' ΚΔΔ).

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Απορρίπτει την έφεση.

Απαλλάσσει το Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα.

Κρίθηκε και αποφασίσθηκε στη Θεσσαλονίκη στις 23/10/2019, όπου και δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Δικαστηρίου αυτού στις 20/11/2019.

Η ΔΙΚΑΣΤΗΣ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ