



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 9-10-2018

Αριθμ. Αποφ.: 1718

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, Τ.Κ., ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση στη , με αντικείμενο εργασιών

«εργασίες μόνωσης», «εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές» και «γενικό καθαρισμό κτιρίων», κατά των: α) με αριθμ.-/.....-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2006 και β) με αριθμ.-/.....-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006) κατ τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από-/2018 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, 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 αριθμό-/.....-**2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους, **3.026,68 €**, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 12.106,72€ πλέον Φ.Π.Α. 2.300,28€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ.1 & 14 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§10 του ν. 2523/1997 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.
- Με την αριθμό-/.....-**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.217,63€ (1.048,21€ πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης & 1.169,42€ χρεωστικό υπόλοιπο ελέγχου) πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.028,62€, **ήτοι συνολικό ποσό 3.246,25€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, δυνάμει της με αριθμ.-/.....-2018 εντολής ελέγχου, βάσει των από-2018 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. και Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ., με την οποία κρίθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του του με Α.Φ.Μ....., δεν εξέδωσε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς

την επιχείρηση «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.:, καθαρής αξίας 12.106,72€ πλέον Φ.Π.Α. 2.300,28€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ'αριθμ.-/.....-2017 Αίτηση – Δήλωση της ομόρρυθμης εταιρείας «..... Ο.Ε.» προς τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Σύμφωνα με αυτήν, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ.-/2014 απόφασης του Εφετείου Δυτικής Μακεδονίας, η οποία κατέστη αμετάκλητη με την υπ' αριθμ.-/2017 απόφαση του Αρείου Πάγου, επιδικάστηκε εις βάρος του προσφεύγοντα το ποσό των 14.407,00€ ως αμοιβή προς την εταιρεία «.....Ο.Ε.», κατόπιν κατασκευαστικών εργασιών του τελευταίου στην προαναφερθείσα επιχείρηση κατά την περίοδο του 2006, οι οποίες εκτελέστηκαν βάσει σύμβασης έργου και για τις οποίες δεν εκδόθηκε το προσήκον φορολογικό παραστατικό (Τ.Π.Υ.).

Η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, κατόπιν ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα για τη χρήση του 2006, διαπίστωσε τη μη έκδοση Τ.Π.Υ. προς την εταιρεία «..... Ο.Ε» συνολικού ποσού 14.407,10€ και επέβαλε το οριζόμενο πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/2017. Περαιτέρω, στο εισόδημα προσδιόρισε τη διαφορά εισοδήματος συγκρίνοντας μεταξύ λογιστικού και εξωλογιστικού συντελεστή και επιλέγοντας το μεγαλύτερο εξ' αυτών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή των αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου λόγω συμπλήρωσης πενταετίας.
2. Ανίσχυρες λόγω αντισυνταγματικότητας οι παρατάσεις της παραγραφής.
3. Ανεφάρμοστη στην προκειμένη περίπτωση η διάταξη για την επιμήκυνση της παραγραφής σε δεκαετή.
4. Ανεφάρμοστη η διάταξη για την παράταση της παραγραφής σε ενδεκαετή.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου **72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «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...

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις,

παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: **α)** Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. **β)** Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. **Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: **«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α)** από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, **εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)** η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή **γ)** περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή **δ)** περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 *«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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία

αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016)

Επειδή, το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. (αρ.84 παρ.4β και αρ.68 παρ.2 Ν.2238/94, Πολ. 1052/2007).

Επειδή, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, μπορούσε η φορολογική αρχή να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., διαπιστούμενες από τα εν λόγω στοιχεία, εντός δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου, όπως νομίμως, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, έκρινε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, του περί του αντιθέτου λόγου αναιρέσεως απορριπτομένου ως αβασίμου (Στε 888/2016).

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 151 επ.*)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η επώνυμη καταγγελία της ομόρρυθμης εταιρείας «..... Ο.Ε.» και η επισυναπτόμενη απόφαση του Αρείου Πάγου, αποτέλεσαν

το συμπληρωματικό στοιχείο βάσει του οποίου αποδείχθηκε η ανακρίβεια της δήλωσης φόρου εισοδήματος του αντίστοιχου οικ. έτους.

Περαιτέρω, το εν λόγω συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του τελευταίου έτους παραγραφής, με αποτέλεσμα, η προθεσμία παραγραφής να παραταθεί κατά ένα ημερολογιακό έτος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 84 παρ.4β του ν. 2238/1994, δηλαδή, μέχρι 31-12-2018. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2018 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ και Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-/.....-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2006

Ποσό προστίμου 12.106,72 X 25% = 3.026,68 €	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.026,68 €	3.026,67 €

Υπ' αριθ.-/.....-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό & τέκνων		2.531,10	19.142,09	16.610,99
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	1.048,21		1.048,21
	Χρεωστικό ποσό		1.169,42	1.169,42
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			1.028,62	1.028,62
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης				
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης		1.048,21		1.048,21
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		2.198,04	3.246,25
	για επιστροφή	1.048,21		
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			1.048,21	1.048,21

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.