



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 14/09/2018

Αριθμός Απόφασης: 4008

ΑΠΟΦΑΣΗ

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. 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου Βάγια Ν. Βοιωτίας, οδός, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ..../14-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./14-03-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14/03/2018 σχετική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων, Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 υπ' αριθμ.../14-03-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 1.200,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, για τη διαχειριστική περίοδο 2010, λόγω παράβασης των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και του Ν.1809/1988.

Η παράβαση αφορά στην απώλεια του βιβλιαρίου συντήρησης της ταμειακής μηχανής της προσφεύγουσας (CASIO FE – 810) με αριθμό μητρώου ΕΓ..... και αριθμό πράξης θεώρησης/20-12-2004. Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε από την με αριθμ. πρωτ./18-05-2015 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 §4 Ν.1599/86, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε την απώλεια του ως άνω βιβλιαρίου συντήρησης και την οποία κατέθεσε την ως άνω ημερομηνία στην Δ.Ο.Υ. Α΄ Περιστερίου.

Το προσβαλλόμενο πρόστιμο εδράζεται επί της από 14/03/2018 σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων, Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Σύντομο Ιστορικό

Η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε κατόπιν της υπ. αρ./07-02-2018 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για τον έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, συνεπεία του:

α) με αρ. πρωτ./18-05-2015 Δελτίου Πληροφοριών της ΔΟΥ Α΄ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, περί απώλειας του βιβλίου συντήρησης ΦΤΜ με αριθμό πράξης θεώρησης...../20-12-2004 με συνημμένη την με αρ. πρωτ./18-05-2015 Υπεύθυνη Δήλωση της προσφεύγουσας και

β) της διακοπής των εργασιών της προσφεύγουσας **με ημερομηνία διακοπής την 31/12/2010** η οποία πραγματοποιήθηκε εκπρόθεσμα κατόπιν της με α/α/27-10-2017 δήλωσης της προσφεύγουσας.

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

1. Βάσει της ΠΟΛ 1026/12.2.2018 με θέμα, Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή προστίμων για

αρκετές περιπτώσεις. Μια σημαντική αναφορά στην εν λόγω εγκύκλιο αφορά στη μη επιβολή προστίμου για τη μη διαφύλαξη του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών. Σύμφωνα με την εγκύκλιο, το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευών δεν αποτελεί λογιστικό αρχείο, ούτε αρχείο που δημιουργούν οι ΦΗΜ, ούτε βέβαια δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν κατονομάζεται στις περιπτώσεις των παραβάσεων, που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, για την επιβολή των σχετικών κυρώσεων. Επομένως, δεν επιβάλλονται κυρώσεις για τη μη διαφύλαξη αυτού, όταν η διάπραξη (διαπίστωση απώλειας ή δήλωση απώλειας) ανάγεται σε περιόδους από 1.1.2016 και μετά. Στην περίπτωση μας η πραγματική διαπίστωση της παράβασης συνετελέσθη με τον έλεγχο που διενεργήθη κατόπιν της υπ' αριθμ...../7.2.2018 εντολής μερικού ελέγχου και της από 14.3.2018 συνταχθείσας Έκθεσης Μερικού ελέγχου. Άρα η πραγματική διαπίστωση της πράξης μη διαφύλαξης έγινε μετά την 1.1.2016 και όπως ορίζει η ΠΟΛ 1026/2018 δεν πρέπει να επιβληθεί καμία κύρωση.

2. Για λόγους χρηστής διοίκησης, αλλά και για λόγους ίσης μεταχείρισης των εταιρειών, δεν θα πρέπει να καταλογίζεται πρόστιμο για μια αιτία (μη διαφύλαξη του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών) ή οποία σήμερα δεν αποτελεί αιτία προστίμου. Έχει καταργηθεί με την ΠΟΛ 1026/2018.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ανάγεται στην διαχειριστική χρήση 1.1.2010 – 31.12.2010, συνεπεία, όπως αναφέραμε και πιο πάνω, της υπ' αριθμ/7.2.2018 εντολής μερικού ελέγχου που βασίσθηκε στην από 14.3.2018 έκθεση μερικού ελέγχου. Όπως αναφέρεται στην Έκθεση μερικού ελέγχου, στην σελίδα 3, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 1.1.2010.-31.12.2010 έχουμε υποβάλλει ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ Δήλωση Εισοδήματος στις 29.11.2011 (αρ. δήλωσης) και άρα στην σελίδα 8 της Έκθεσης Ελέγχου σημειώνεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: *«**Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.**»* Από την ανάγνωση και μόνο των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι **το δικαίωμα του δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο σε βάθος δεκαπενταετίας υφίσταται μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής φορολογικής δήλωσης.** Η ανωτέρω διάταξη ωστόσο δεν προβλέπει την δυνατότητα της φορολογικής αρχής να διενεργεί φορολογικό έλεγχο σε

βάθος δεκαπενταετίας στην περίπτωση που η φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί, έστω και εκπρόθεσμα, όπως συμβαίνει στην περίπτωση μας (υπεβλήθη η Δήλωση Εισοδήματος στις 29.11.2011). Από την ίδια διάταξη προκύπτει σαφώς ότι γίνεται αποδεκτή η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού δεν νοείται υποβολή εμπρόθεσμης δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής και περαιτέρω ότι μόνο όταν η υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης γίνεται κατά το τελευταίο έτος πριν τη συμπλήρωση της παραγραφής, παρατείνεται κατά τρία έτη ο χρόνος παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) ορίζεται :

«Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται:

« 2. Τα «λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί» πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης » ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται :

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....
η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.»

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε` και ζ` και η` της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του των παρ. 1, 2 και 3 περ. γ` και ζ` του άρθρου 10 του Ν.1809/88 ορίζεται ότι :

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

.....
ζ) Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης του Βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών εφαρμόζεται η βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται σε δύο(2).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ` ίδιαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ

α.γ.

.....
γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **38 παρ.2 Ν. 4308/2014**, όπως αυτό ίσχυε την **18/05/2015**, ημέρα **διάπραξης της παράβασης** και μέχρι τις **17.10.2015**, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο **6 του Ν. 4337/17.10.2015**:

«Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις **31 Δεκεμβρίου 2014**.»

Επειδή, σύμφωνα με ίδιο ως άνω άρθρο **38 παρ.2 του Ν.4308/2014**, όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίηση του με το άρθρο **6 του Ν. 4337/17.10.2015**

«... Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις **31 Δεκεμβρίου 2015**.»

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, με το άρθρο **38 παρ.2 του Ν. 4308/2014** καταργείται από **1.1.2015**, κάθε διάταξη σχετική με τον ν. 1809/1988 μέχρι την αναβίωση του άρθρου 10 με το άρθρο **6 του Ν. 4337/17.10.2015**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η διαπίστωση της απώλειας του βιβλιαρίου συντήρησης της ΦΤΜ της προσφεύγουσας συντελείται την 18^η Μαΐου του έτους 2015, σύμφωνα με την κατατεθείσα στην Δ.Ο.Υ. Α΄ Περιστερίου και με αριθμ. πρωτ./18-05-2015 υπεύθυνη δήλωσή της.

Επειδή, όπως έχει δεχθεί η Διοίκηση με τα κάτωθι έγγραφα:

- α) το με αριθμό πρωτοκ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1048539/22.3.2016 της Δ/σης ελέγχων, τμήμα Ζ΄, Κ.Φ.Α.Σ.
- β) το με αριθμό πρωτοκ. ΔΕΑΦΔ 1142915/30.9.2016 της Δ/σης εφαρμογής άμεσης φορολογίας, τμήμα Δ΄ φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών και
- γ) το με αριθμό πρωτοκ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1061218/15.4.2016 της Δ/σης Ελέγχων, τμήμα Ζ΄ Κ.Φ.Α.Σ. τα πρόστιμα **του άρθρου 5 ν.2523/97** επιβάλλονται για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί κατά το χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/88 ήτοι **από 17.10.2015 έως 31.12.2015** καθώς και γι αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι την **31.12.2014**.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το διάστημα από 01.01.2015 έως 16.10.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης η΄ της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, για τη μη συμμόρφωση με το κατά το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεων.

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων),

καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 και όχι η μη διαφύλαξη του βιβλιαρίου συντήρησης. Ως εκ τούτου, κατά τον πραγματικό χρόνο (ήτοι την 18/05/2015) διαπίστωσης της απώλειας του βιβλιαρίου συντήρησης της ΦΤΜ της προσφεύγουσας, δεν υφίστατο η εν λόγω παράβαση και δεν θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο.

Επειδή, όμως η προσφεύγουσα προέβη σε διακοπή εργασιών της επιχείρησής της, εκπρόθεσμα την 27/10/2017, με ημερομηνία διακοπής την 31/12/2010 κι σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 η παράβαση της μη διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων ανάγεται στον χρόνο που διαπιστώνεται ή πιστοποιείται αυτή και αν ο χρόνος αυτός είναι μετά την διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται η επιχείρηση, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων είναι η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτής, στην συγκεκριμένη περίπτωση η χρήση 2010.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994:

«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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την

κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις το δικαίωμα του Δημοσίου για να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου ή πράξη καταλογισμού για την διαχειριστική περίοδο 2010 έληξε την 31/12/2016. Ωστόσο, την 07/02/2018 εκδόθηκε η υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου και στις 03/04/2018 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η προσβαλλόμενη πράξη με το σκεπτικό ότι η εν λόγω χρήση δεν έχει παραγραφεί «*καθώς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2010 (οικ. έτος 2011) και το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.*» Η εν λόγω δήλωση για την διαχειριστική περίοδο 2010 υποβλήθηκε **εκπρόθεσμα** από την προσφεύγουσα την **29/11/2011**.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1165/10-08-2018 παρέχονται διευκρινήσεις σχετικά με την 15ετή παραγραφή λόγω μη υποβολής δήλωσης και όχι λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αυτής ως εξής:

«ΠΟΛ.1165/10.08.2018:Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότησης της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ' αριθμ. ΝΣΚ 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. 2238/1994, δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το

τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ. 1 άρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ. εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ. 1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή

β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι, αφενός κατά τον πραγματικό χρόνο διαπίστωσης της παράβασης, όπως αυτή περιήλθε στη γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, με το με αρ. πρωτ...../18-05-2015 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ Περιστερίου, περί απώλειας του βιβλιαρίου συντήρησης ΦΤΜ με αριθμό πράξης θεώρησης/20-12-2004 και συνημμένη την με αρ. πρωτ...../18-05-2015 Υπεύθυνη Δήλωση της προσφεύγουσας, δεν υφίστατο η εν λόγω παράβαση, αφετέρου η αναγωγή της παράβασης στη χρήση 2010 λόγω εκπρόθεσμης διακοπής, επιφέρει την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξης κατά την 31/12/2016, δεδομένου ότι τα στοιχεία που θα μπορούσαν να θεμελιώσουν την έκδοση του προσβαλλόμενου προστίμου τελούσαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. από 21/05/2015, σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30/04/2018** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ. .../14-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

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

ΠΕΠ .../14-03-2018, διαχειριστικής περιόδου 2010 : 0,00 (ΜΗΔΕΝ) ευρώ

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο 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.