



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 5-6-2018

Αριθμός απόφασης: 2881

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 13-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, Τ.Κ. 10433 κατά των με αριθμό/ 29-12-2017 και/ 29-12-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2006 και 2010 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Των με αριθμό/ 29-12-2017 και/ 29-12-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2006 και 2010 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 τη με αριθμό/29-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **2.539,29€** βάσει της από 29-12-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Με τη με αριθμό/ 29-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **13.300€** βάσει της από 29-12-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθμό/ 1-10-2015 εντολή ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των διαχειριστικών περιόδων 2005-2010. Λόγω λήξης της διάρκειας της προαναφερθείσας εντολής, αυτή αντικαταστάθηκε από τη με αριθμό/21-6-2017 εντολή ελέγχου.

Ο προσφεύγων κατά τις χρήσεις 2005-2012, σύμφωνα με την από 9-5-2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, είχε υποπέσει σε παραβάσεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Συγκεκριμένα μέσω του ελέγχου της εταιρείας με την επωνυμία διαπιστώθηκε ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και 2010 ο προσφεύγων είχε υποπέσει στις κάτωθι παραβάσεις:

1. Στη χρήση 2006 δεν είχε εκδώσει δεκατρείς (13) Α.Π.Υ. για παρασχεθείσες δικηγορικές υπηρεσίες αξίας μικρότερης των 1.200€.
2. Στη χρήση 2010 δεν είχε εκδοθεί ένα (1) Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 53.200€ για παρασχεθείσες δικηγορικές υπηρεσίες προς την εταιρεία με την επωνυμία

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο μαζί με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 8-12-2017. Ο προσφεύγων σε απάντηση του ανωτέρω Σ.Δ.Ε. υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2017 υπόμνημα, το οποίο αφού έλαβε υπόψη ο έλεγχος εξέδωσε τις με αριθμό/29-12-2017 και/29-12-2017 καταλογιστικές πράξεις για τις χρήσεις 2006 και 2010 αντίστοιχα καθώς και την από 29-12-2017 έκθεση ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους εξής λόγους:

1. Μη συνυπολογισμός των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 αναφορικά με τον χρόνο έκδοσης φορολογικών στοιχείων.
2. Έλλειψη νόμιμης βάσης προκειμένου να θεμελιωθεί η παράβαση της με αριθμό/29-12-2017 καταλογιστικής πράξης χρήσης 2010.
3. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και πλημμελής αιτιολογία ως προς την με αριθμό/2017 προσβαλλόμενη πράξη.
4. Παραγραφή των χρήσεων 2006 και 2010.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ186/1992, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 ΠΔ134/1996: «1. Κάθε ημεδαπό ή

αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών.» του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) με τις τροποποιήσεις του ν.3842/2010 ,ΦΕΚ Α 58/23.4.2010 ισχύει ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του άρθρου 12 « Τιμολόγια-Καταστάσεις-Εκκαθαρίσεις-Στοιχεία απαλλαγής» του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ισχύει ότι: «14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1091/ 14-6-2010 «Περί εφαρμογής ά.19,20 Ν.3842/10 για τροποποίηση ΚΒΣ & διασφάλιση τινών συναλλαγών» ισχύει ότι: «Παράγραφος 22

Εναρμόνιση του χρόνου έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσίας όλων των επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από 1.1.2011).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίζεται ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι με τις νέες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη.

Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

Διευκρινίζεται ότι για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί από ελεύθερους επαγγελματίες πριν την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων (1.1.2011), ήτοι έως 31.12.2010 και δεν έχουν εισπραχθεί οι αμοιβές, όπως ορίζεται στη περ. ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, οι σχετικές Α.Π.Υ. εκδίδονται με την είσπραξη αυτών. Στη περίπτωση δηλαδή που η παροχή της υπηρεσίας ξεκίνησε πριν την 1.1.2011 και συνεχίζεται και μετά την ημερομηνία αυτή, για την αμοιβή που αντιστοιχεί στη παρασχεθείσα υπηρεσία πριν την 1.1.2011 η Α.Π.Υ. θα εκδοθεί όταν εισπραχθεί, ενώ για την αμοιβή που αντιστοιχεί στην υπηρεσία που παρασχέθηκε από 1.1.2011, όταν ολοκληρωθεί, ανεξάρτητα από την είσπραξη ή όχι αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1208/ 29-12-2010 «Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. στους δικηγόρους, μετά την ισχύ του ν.3842/2010» ισχύει ότι: «2. Χρόνος έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών - Ειδικές περιπτώσεις

Με την παράγραφο 22 του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010 αντικαταστάθηκε το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίστηκε ο χρόνος έκδοσης των

αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, με το χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.

Οδηγίες εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, οι οποίες καταλαμβάνουν όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες και επομένως και τους δικηγόρους, δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1091/14.6.2010.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε πως ο προσφεύγων για τη χρήση 2010, δεν είχε εκδώσει απόδειξη παροχής υπηρεσιών στην εταιρεία με την επωνυμία για παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 53.200€. Εντούτοις ο προσφεύγων στο με αριθμό πρωτοκόλλου/ 20-12-2017 υπόμνημά του καθώς και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, αναφέρει ότι το ποσό των 53.200€ αφορά αμοιβή του για υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρεία με την επωνυμία την οποία όμως δεν έχει εισπράξει καθώς για την εν λόγω εταιρεία διενεργήθηκε πλειστηριασμός.

Επειδή οι ανώνυμες εταιρείες και είναι ξεχωριστά νομικά πρόσωπα.

Επειδή σύμφωνα με την από 13-9-2010 αναγγελία πλειστηριασμού αναφέρεται ρητά ότι οι απαιτήσεις του προσφεύγοντος από την εταιρεία για τις υπηρεσίες που της παρείχε, ανέρχονται συνολικά σε αξία 52.500€. Επομένως διαπιστώνεται ότι πρόκειται για δύο (2) παρεχόμενες υπηρεσίες διαφορετικής φύσεως και αξίας. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης νόμιμης βάσης από την πλευρά του ελέγχου απορρίπτονται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», με τις τροποποιήσεις των παραγράφων 8-10 του άρθρου 45 του ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013. ισχύει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται

στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» ισχύει ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος για τη χρήση 2006 είχε διαπιστώσει 13 παραβάσεις μη έκδοσης Α.Π.Υ. Κατόπιν αυτού εξέδωσε το με αριθμό/2017 σημείωμα Σ.Δ.Ε., το οποίο μαζί με την με αριθμό προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2006, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 8-12-2017. Ωστόσο ο προσφεύγων, στο με αριθμό πρωτοκόλλου/ 20-12-2017 υπόμνημα, δεν προέβαλε κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις μη εκδοθείσες Α.Π.Υ. χρήσης 2006. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και πλημμελούς αιτιολογίας ως προς την με αριθμό/2017 προσβαλλόμενη πράξη είναι απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «2. 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, 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1052/15-03-2007 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν.3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» παρέχονται ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων και μεταξύ αυτών στην παράγραφο 6 του άρθρου 13 αναφέρεται ότι: «*Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.*

Με τις διατάξεις αυτές 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« *Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. **Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.** Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου **να κοινοποιεί** φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«*1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.*».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση η από 9-5-2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής διοίκησης μετά το πέρας των αυτοπεραιωμένων χρήσεων 2006 και 2010.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου, όσον αφορά τις αυτοπεραιωμένες βάσει του ν.3296/2004 χρήσεις 2006 και 2010 αντίστοιχα, εκδόθηκε την 21-6-2017 και οι προσβαλλόμενες πράξεις την 29-12-2017, ήτοι εκδόθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 84 εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ισχύει ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

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'ιδίαν 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.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β`κατηγορίας 200.000 δραχμές....

4. Τα δραχμικά όρια που αναφέρονται στις διατάξεις των προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, μετατρέπονται σε ευρώ και αναπροσαρμόζονται, κατά περίπτωση, ως εξής:

α) Των υποπεριπτώσεων α.α., **α.β.**, α.γ. της περίπτωσης α` της παραγράφου 2 των 100.000 δραχμών, των **200.000 δραχμών** και 300.000 δραχμών σε 293, **586** και 880 **ευρώ**, αντίστοιχα.».

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής: «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:

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της

αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-12-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 13-2-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

- **Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/ 29-12-2017) Χρήσης 2006**

**Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν.4337/2015: [67.332,37€ (13 Α.Π.Υ x 586€ x 1/3):
2.539,29€**

- **Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/ 29-12-2017) Χρήσης 2010**

**Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν.4337/2015: [53.200€ (καθαρή αξία) x 25%]:
13.300,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.