



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα, 25.05.2018

Αριθμός απόφασης: 2618

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο κάτοικος οδός αρ..... Τ.Κ....., κατά της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους 2011 (διαχ. χρήση 01/01/2010-31/12/2010) **συνολικό ποσόν 3.000,00ευρώ**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. 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:

Ύστερα από την υπ.αρ.πρωτ...../2017 εντολή έλεγχου διενεργήθηκε έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23-37 του ν.4174/2013 και διαπιστώθηκε όσον αφορά την ορθή τήρηση των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) ότι ο προσφεύγουσα-ελεγχόμενη (ατομική επιχείρηση) εξέδωσε το υπ.αρ...../2010 τιμολόγιο καθαρής αξίας 5.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.265,00 ευρώ συνολικής αξίας 6.765,00 ευρώ και το υπ.αρ...../2010 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 460,00 ευρώ συνολικής αξίας 2.460,00 ευρώ στην επιχείρηση «» τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολο τους.

Με την υπ.αρ...../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου καταλογίστηκε, στην προσφεύγουσα επιχείρηση ως εκδότης φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους, πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 & 3 του Ν.4337/2015 ποσοστό 40% επί της καθαρής αξίας του κάθε φορολογικού στοιχείου ήτοι: α) 5.500,00 ευρώ $\times$ 40%= 2.200,00 ευρώ και β) 2.000,00 ευρώ $\times$ 40% = 800,00 ευρώ, συνολικό ποσόν 3.000,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Η πράξη πρέπει να ακυρωθεί ως αναπόδεικτη και αόριστη ως ανατιολόγητη άλλως ως πλημμελώς αιτιολογημένη, ως νόμω και ουσία αβάσιμη, ως ερειδόμενη επί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών..

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του προστίμου στην διαχ. χρήση 2010 μετά την πάροδο πενταετίας(ΣΤΕ1738/2017, ΣΤΕ 2934/2017, ΣΤΕ 2935/2017).

Παραβίαση της Αρχής της εφαρμογής αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης και ηπιότερης διατάξεως.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.** 2. [...] 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) [...] β) **Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.** 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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.)

"Άρθρο 57

1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. **Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. 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, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ Ε.(ολομέλεια)

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής **η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων**, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη **το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου**, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣΤΕ (σκέψη 12)** κρίθηκε ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, επιπλέον, **στη σκέψη 15 της ως άνω υπ' αριθ. 2934/2017 απόφασης του ΣΤΕ** κρίθηκε ότι: «[...]Δύναται, επίσης, η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1154/04-10-2017:Ομοιόμορφη εφαρμογή ΑΔΑΑΔΕ ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ2017 περί καθορισμού φορολ. ελέγχων έτους 2017
« Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β`, του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α` του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Επειδή, στην από 29/12/2017 Έκθεση Έλεγχου ΚΒΣ (αρ...../2017) της Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρεται συγκεκριμένα κανένα στοιχείο που να έχει περιέλθει σε γνώση της Δ.Ο.Υ. μετά την πάροδο της πενταετίας που να μπορεί να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 και τα κριθέντα με την ΣΤΕ 2934/2017, για τα εν λόγω τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα-ελεγχόμενη επιχείρηση στις 18-11-2010 προς την εταιρεία «» και επειδή ο έλεγχος της διαχ. χρήσης 2010 μπορούσε και έπρεπε να διενεργηθεί εντός της πενταετούς προθεσμίας ήτοι μέχρι 31-12-2016.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημόσιου να εκδώσει και κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου για την διαχ. χρήση 2010 λήγει στις 31-12-2016(πενταετής παραγραφή) και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. στις 29-12-2017, ήτοι μετά την

πάροδο της πενταετούς προθεσμίας, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29-01-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, Α.Φ.Μ.**την ακύρωση** της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους 2011(διαχ. χρήση 01/01/2010-31/12/2010) **συνολικό ποσόν 3.000,00 ευρώ**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. (Άρθρο 7 & 3 Ν.4337/2015) διαχ. χρήση 2010 Συν. ποσόν 0,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).