



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/4/2018

Αριθμός απόφασης: 832

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ,, Τ.Κ., κατά της με αρ./...../18-12-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30/1/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, 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 με αριθμό/...../18-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **2.500,00 €**, διότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, μετά από τη με αρ. πρωτ./14-11-2016 πρόσκληση παροχής στοιχείων, το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων για ημερομηνίες προγενέστερες της 1/7/2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/1-11-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικατέστησε την/23-3-2017 εντολή ελέγχου, η οποία με τη σειρά της αντικατέστησε την/5-12-2016 εντολή, η οποία για συστημικούς λόγους του elenxis, είχε εκδοθεί σε συνέχεια της υπ'αριθμ...../12-10-2016 χειρόγραφης εντολής ελέγχου, ύστερα από το εμπιστευτικό με αρ.πρωτ./10-4-2014 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. της Π.Δ. Ηπείρου, το οποίο γνωστοποιούσε στην Δ.Ο.Υ. ότι το Πρωτοδικείο έχει συντάξει καταστάσεις με τα στοιχεία της ταυτότητας δικηγόρων που δραστηριοποιούνται στο Νομό και δεν έχουν υποβάλει γραμμάτια προείσπραξης για τη συζήτηση αστικών και ποινικών υποθέσεων από 1/7/2010 και μετά, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, με συστημένη επιστολή, η με αρ. πρωτ./14-11-2016 πρόσκληση παροχής στοιχείων. Ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ./27-4-2017 υπεύθυνη δήλωσή του δήλωσε ότι απώλεσε το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων με αρ. θεώρησης/9-6-99 και αριθμό σελίδων 1 – 49, το οποίο περιείχε τις εγγραφές από 1/1/2010 έως 30/6/2010. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. για τη παράβαση της απώλειας του βιβλίου καταλόγισε στον προσφεύγοντα το ανωτέρω προσβαλλόμενο πρόστιμο της μη συμμόρφωσής του με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, για τους εξής λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του προστίμου, διότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης, ήτοι στις 27/12/2017. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται τις με αρ. 675/2018 και 1738/2017 αποφάσεις του ΣτΕ.
- .Η ως άνω πρόσκληση για παροχή στοιχείων δεν του επιδόθηκε νομίμως, καθώς τα ΕΛ.ΤΑ. ουδέποτε του απέστειλαν ειδοποιητήριο.

- Μη νομίμως του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., διότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του συγκεκριμένου άρθρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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. 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...*».

Επειδή στο άρθρο 9 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) ορίζεται «5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.2523/97 ορίζεται : «4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1153/2010 διευκρινίζεται ότι : «3. Ακόμη, σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών, **ανάγονται** στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η **τελευταία διαχειριστική περίοδος** αυτού.».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 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 στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται: «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.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων διέκοψε τις εργασίες της επιχείρησής του με αντικείμενο εργασιών «Νομικές Υπηρεσίες» (Δικηγόρος), στις 7/10/2013, η παράβαση της απώλειας του βιβλίου Εσόδων Εξόδων ανάγεται στη χρήση 2013, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 4 το άρθρου 5 του Ν.2523/97. Επομένως, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς η χρήση 2013 παραγράφεται το πρώτον στις 31/12/2018 (πενταετής παραγραφή) και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επίδοσης της πρόσκλησης - αίτησης για παροχή στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) ..., β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου...»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέστειλε στον προσφεύγοντα, με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου RE.....GR), τη με αρ. πρωτ./14-11-2016 πρόσκληση – αίτημα παροχής στοιχείων στη διεύθυνση Το γεγονός αυτό αποδεικνύεται τόσο από την κατάσταση παράδοσης αλληλογραφίας με ημερομηνία 15/11/2016 της Δ.Ο.Υ., όσο και από το με αρ. πρωτ./2-6-2017 έγγραφο των ΕΛ.ΤΑ. προς τον προσφεύγοντα, στο οποίο επισυνάπτεται το ιστορικό BARCODE του αντικειμένου με αρ. συστημένου RE.....GR. Από το συγκεκριμένο ιστορικό προκύπτει ότι στις 16/11/2016 παραδόθηκε στη διεύθυνση του προσφεύγοντα ειδοποιητήριο για την παραλαβή της επιστολής και επειδή δεν αναζητήθηκε από τον ίδιο, επέστρεψε στη Δ.Ο.Υ. στις 14/12/2016 ως «αζήτητο». Το προσκομιζόμενο από τον προσφεύγοντα ειδοποιητήριο συστημένου στη διεύθυνση,, αφορά σε άλλο

αντικείμενο, με διαφορετικό αριθμό συστημένου και όχι στην εν λόγω πρόσκληση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ.. Ως εκ τούτου ως σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης επίδοσης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τις εφαρμοζόμενες διατάξεις για την επιβολή του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι : «Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του [άρθρου 7 του Ν. 4337/2015](#) και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, δηλαδή ποσό ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου από τις διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν. 2523/1997](#) , κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.2523/97 ορίζεται : «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (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.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 300 (τριακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 400 (τετρακόσια) ευρώ. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ. [...]

4. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού. [...]

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). [.....] θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.»

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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) ... β) ... γ) ... δ) ... ε) ... στ) ... 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, στην υπό κρίση περίπτωση, για την επιβολή του προστίμου εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 η' και παρ. 2 ε' του Ν.4174 (Κ.Φ.Δ.), ενώ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό της απόφασης, θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 θ' του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 της παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015, καθώς η διάπραξη της παράβασης έγινε πριν την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι πριν την 1.1.2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της από 23/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αρ. /..... /18-12-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.