



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/09/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4769

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στη, οδός κατά της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/03/2017 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 6.084,00 €, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1&14 και 13§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν ελέγχου (κατ' επανάληψη διαδικασίας) που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου, συνεπεία των υπ' αριθ./2015,/2015 και/2015 αποφάσεων του Β' Τμήματος του Μονομελούς Πρωτοδικείου Ρόδου.

Ειδικότερα, το ανωτέρω δικαστήριο ακύρωσε με τις ως άνω αποφάσεις του τις υπ' αριθ./2008,/2008 και/2008 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, επειδή δεν είχε τηρηθεί κατά την έκδοσή τους ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να θεραπευτεί ο τύπος που αρχικώς παραλείφθηκε.

Η Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διενήργησε τον κρινόμενο έλεγχο, με βάση την υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου και αφού θεράπευσε την αρχική τυπική πλημμέλεια, προχώρησε στην έκδοση Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα για την κρινόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, χρήση 2007, δεν εξέδωσε εξήντα τρία (63) φορολογικά στοιχεία εσόδων (τιμολόγια ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) για παρεχόμενες υπηρεσίες ανελκύσεων, καθελκύσεων πλοίων κλπ σε ισάριθμους διάφορους πλοιοκτήτες, συνολικής αξίας 24.336,00 €.

Αναλυτικότερα, το Δημοτικό Λιμενικό Ταμείο Νότιας Δωδεκανήσου, με την από 13/09/2005 απόφασή του προχώρησε σε μονομερή παραχώρηση προς την προσφεύγουσα εταιρεία «της χερσαίας και θαλάσσιας λιμενικής ζώνης, όπως περιγράφεται στην αριθ./1998 Απόφαση Γ.Γ. της Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου (ΦΕΚ 806/Δ'/16-10-1998)....» για χρονικό διάστημα 35 μηνών από την έκδοση της σχετικής απόφασης.

Σκοπός της παραχώρησης, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, ήταν η χρήση και εκμετάλλευση του εν λόγω χώρου από την προσφεύγουσα εταιρεία για ελλιμενισμό, ανελκύνσεις και καθελκύνσεις, διαχείριση και παραμονή προς επισκευή πάσης φύσης σκαφών, βάσει του εγκεκριμένου καθορισθέντος τιμολογίου από το ΔΛΤΝΔ. Περαιτέρω, μεταξύ των λοιπών όρων της σύμβασης παραχώρησης, ήταν η καταβολή ποσού 1.000,00 € ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση, καθώς και αναλογικό τέλος που θα εισπράττεται από το ΔΛΤΝΔ και το οποίο θα ανέρχεται στο 25%

των εισπράξεων της προσφεύγουσας εταιρείας. Ωστόσο, το ανωτέρω δικαίωμα του ΔΛΤΝΔ θα διατίθεντο συμψηφιστικά κατά προτεραιότητα για την εξόφληση δαπανών που αφορούσαν την περίφραξη και τη λοιπή διαμόρφωση του εν λόγω χώρου.

Το Δημοτικό Λιμενικό Ταμείο Νότιας Δωδεκανήσου, είχε παραδώσει στην προσφεύγουσα «συμβάσεις παραμονής σκάφους στο Ρόδου», οι οποίες συμπληρώνονταν κατά περίπτωση από την προσφεύγουσα για τις υπηρεσίες που παρείχε στα σκάφη. Ωστόσο, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις καθόσον για τις υπηρεσίες αυτές δεν εκδίδονταν κατά την είσπραξη του τιμήματος φορολογικό στοιχείο εσόδων, ούτε ενημερωνόταν λογαριασμός εσόδων στα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά χρεώνονταν ο λογαριασμός «Ταμείο» και πιστώνονταν ο λογαριασμός «Πελάτες υπό εκκαθάριση».

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

- Μη υποχρέωση προς έκδοση των 281 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Ειδικότερα, η εταιρεία ενεργούσε ως ενδιάμεσος και εισέπραττε, για λογαριασμό του Δ.Λ.Τ.Ν.Δ. τα δικαιώματα ελλιμενισμού των πλοίων και κάθε μήνα υπέβαλλε καταστάσεις με τις εισπράξεις. Για την εταιρεία πραγματικό έσοδο θα αποτελούσε κατόπιν της εκκαθάρισης από το ΔΛΤΝΔ το 75% των αποδιδόμενων από τις εισπράξεις ποσό, αφού πρώτα από αυτό το ποσό είχε αφαιρεθεί το κόστος των γενόμενων εργασιών, το οποίο και σαφώς δεν επαρκούσε να καλυφθεί από το ποσοστό και μόνο του 25%. Ωστόσο, το ΔΛΤΝΔ ουδέποτε προέβαινε σε εκκαθάριση ως όφειλε βάσει της μεταξύ μας συμφωνίας. Τα εισπραττόμενα ποσά αποτελούσαν έσοδα του Λιμενικού Ταμείου και όχι της εταιρείας, εφόσον οι εκάστοτε πλοιοκτήτες δεν τύγχαναν πελάτες της εταιρείας, αλλά κατέβαλαν τα αναλογούντα τέλη προς το Λιμενικό Ταμείο από τα οποία η εταιρεία θα εισέπραττε μόνο τα ποσά που αναλογούσαν από τη συμφωνία. Εμφάνιση εσόδων θα μπορούσαν να αποτελέσουν μόνο τα εισπραττόμενα εκ μέρους της εταιρείας δικαιώματα που της αναλογούσαν από τα αποδοθέντα αναλογούντα ποσά σύμφωνα με την σύμβαση συνεργασίας με το Λιμενικό Ταμείο, εφόσον πρώτα συνυπολογίζονταν και συμψηφίζονταν οι εργασίες που παράλληλα ενεργούσα. Δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής, δεδομένου ότι επειδή τα ποσά αυτά ουδέποτε αποτέλεσαν πραγματικό μου έσοδο, καθώς δεν είχε γίνει μέχρι και το 2014 η απαιτούμενη εκκαθάριση από το Λιμενικό Ταμείο, τα ανέφερα στα βιβλία μου πρόχειρα ως «πελάτες υπό εκκαθάριση» και αυτό για να τηρώ μια κατάσταση προκειμένου να μπορώ να προβώ σε εκκαθάριση με το Λιμενικό Ταμείο. Η εταιρεία μόνο ως προς το Λιμενικό Ταμείο θα ήμουν υποχρεωμένη να εκδώσω φορολογικό παραστατικό σε περίπτωση που από την μεταξύ μας εκκαθάριση αφού μου κατέβαλλε πρώτα το σύνολο του κόστους των εκτελεσθέντων εργασιών το οποίο και αποτελεί πραγματικά γενόμενα έξοδα μου, εμφανιζόταν κάποιο εναπομείναν υπόλοιπο ως έσοδο μου. Άλλως, σε κάθε περίπτωση από το συνολικό ποσό των εισπράξεων για το έτος 2007 το οποίο και ανέρχεται στα 24.336,00 ευρώ πραγματικό έσοδο της εταιρείας αποτελεί μόνο το ποσοστό 75% επ' αυτού και από αυτό το ποσό πρέπει επίσης να συνυπολογιστεί και να αφαιρεθεί και το ποσό των 12.000 ευρώ ποσό το οποίο και αντιστοιχεί ως το μηνιαίο αντάλλαγμα των 1.000 ευρώ X 12 μήνες για την παραχώρηση της χρήσης, ποσό το οποίο και αν γινόταν ορθά εκ μέρους του Λιμενικού Ταμείου η

εκκαθάριση θα εμφανιζόταν στα βιβλία μου ως μηνιαίο έξοδο και συνεπώς όχι έσοδο. Άρα το ποσό των 24.336,00 ευρώ περιορίζεται στο ποσό των 18.252,00 ευρώ (το 75% αυτού) και από αυτό αφαιρούμε το ποσό των 12.000 ευρώ και τα έσοδα μου θα ανέρχονταν καθαρά στο ποσό των 6.252,00 ευρώ, έσοδα τα οποία θα έπρεπε να μου εκκαθαρίσει το Λιμενικό Ταμείο και τότε να εκδοθεί αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό με πελάτη το Δημοτικό Λιμενικό Ταμείο. Η καταλογιζόμενη παράβαση συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω περιορίζεται στο ποσό 6.252,00 ευρώ X 25% της αποκρυβείσας αξίας = 1.563,00 ευρώ αντί του επιβαλλόμενου ποσού των 6.084,00 ευρώ.

-Παραγραφή του δικαιώματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την επιβολή του προστίμου.

Επειδή στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται: «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, αναφερόμενο 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 τήρησης βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου ως άνω άρθρου: «Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του ν. 1642/1986 (Σ.Σ. ήδη άρθρο 28 του Ν. 2859/2000), το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.....

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.....»

Επειδή όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992:

«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. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού.

Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

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 ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.»

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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:

- α).....
β)
γ)
δ)
ε)

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 αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ)»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν ήταν υπόχρεη σε έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις υπηρεσίες που παρείχε στους ιδιοκτήτες σκαφών, καθόσον τα ποσά που εισέπραττε αποτελούσαν έσοδα αποκλειστικά του Δημοτικού Λιμενικού Ταμείου Νοτίου Δωδεκανήσου, το οποίο της είχε παραχωρήσει τη λιμενική ζώνη, ενώ έσοδα δικά της θα ήταν μόνο τα εισπραττόμενα δικαιώματα που της αναλογούσαν από τα αποδοθέντα αναλογούντα ποσά, εφόσον γινόταν εκκαθάριση από το ΔΛΤΝΔ και συνυπολογίζονταν και συμψηφίζονταν οι εργασίες που παράλληλα ενεργούσε.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι δυνάμει της από 13/09/2005 Απόφασης του Δημοτικού Λιμενικού Ταμείου Νότιας Δωδεκανήσου (αριθ. πρωτ. ΤΕ/Β10/.....) παραχωρήθηκε στην προσφεύγουσα η χερσαία και θαλάσσια λιμενική ζώνη, όπως αυτή περιγράφεται στην αριθ./1998 Απόφαση Γ.Γ. Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου. Στην ως άνω απόφαση αναφέρεται ρητά, μεταξύ των λοιπών όρων, ότι σκοπός της παραχώρησης είναι η χρήση και εκμετάλλευση του χώρου αυτού για ελλιμενισμό, ανελκύσεις, καθελκύσεις, επισκευές, διαχείριση κλπ των σκαφών, βάσει του εγκεκριμένου καθορισθέντος τιμολογίου από το ΔΛΤΝΔ. Για την παραχώρηση αυτή, η προσφεύγουσα θα κατέβαλλε ως μηνιαίο αντάλλαγμα το ποσό των 1.000,00 € και παράλληλα το Λιμενικό Ταμείο θα εισέπραττε και αναλογικό αντάλλαγμα ποσοστού 25% από τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή των ως άνω υπηρεσιών, αφού πρώτα συμψήφιζε τις δαπάνες για τις εκτελούμενες από την προσφεύγουσα εργασίες περίφραξης και διαμόρφωσης του χώρου.

Επειδή ωστόσο, διαπιστώνεται ότι η χρήση και εκμετάλλευση της παραχωρηθείσας λιμενικής ζώνης ανήκαν κατ' αποκλειστικότητα στην προσφεύγουσα, ενώ το ποσό των 1.000,00 € και το αναλογικό ποσοστό 25% αποτελούσαν αντάλλαγμα για την εκμετάλλευση του εν λόγω χώρου, δηλαδή επρόκειτο για τα μοναδικά έσοδα του Λιμενικού Ταμείου, προερχόμενα από την εν λόγω απόφαση παραχώρησης.

Πέραν τούτου, από καμία φορολογική διάταξη δεν προκύπτει ότι οι συμβάσεις τις οποίες το Λιμενικό Ταμείο είχε χορηγήσει στην προσφεύγουσα προκειμένου να συνάπτει με τους εκάστοτε πελάτες της, δύνανται να υποκαταστήσουν την έκδοση φορολογικών στοιχείων, ούτε, όπως αβάνισμα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, καταδεικνύουν την βούληση και πρόθεση του ΔΛΤΝΔ να μην εκδίδονται φορολογικά παραστατικά για τις παρεχόμενες από εκείνη υπηρεσίες.

Περαιτέρω, όπως προκύπτει με σαφήνεια από την οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, το γεγονός ότι για τις παρεχόμενες υπηρεσίες εισπράττονταν από την προσφεύγουσα εταιρεία, τίμημα

βάσει του καθορισθέντος από το ΔΛΤΝΔ τιμοκαταλόγου, δεν τεκμηριώνει τον αβάσιμα προβαλλόμενο ισχυρισμό της ότι επρόκειτο για έσοδα τα οποία εισέπραττε για λογαριασμό του Λιμενικού Ταμείου και δεν ήταν δικά της, καθόσον είχε εκείνη την αποκλειστική χρήση και εκμετάλλευση της λιμενικής ζώνης.

Επιπροσθέτως, ο τρόπος με τον οποίο ενημέρωνε κατά την κρινόμενη χρήση τα τηρούμενα βιβλία της, ήτοι με χρέωση του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟ» σε πίστωση του λογαριασμού «ΠΕΛΑΤΕΣ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ», υποδεικνύει ότι αποσκοπούσε στο να μην απεικονίζονται οι εισπράξεις αυτές σε κανέναν λογαριασμό εσόδων.

Άλλωστε, είναι προφανές από τα στοιχεία του φακέλου ότι, οι καταστάσεις με τις συμβάσεις και τα ποσά των εισπράξεων που απέστελλε στο Λιμενικό Ταμείο, αφορούσαν έναν έμμεσο τρόπο ελέγχου της προσφεύγουσας από το ΔΛΤΝΔ, σε ότι αφορά τα ακαθάριστα έσοδά της από τις παρεχόμενες υπηρεσίες, προκειμένου αυτό να γνωρίζει τις εισπράξεις της, ώστε να διασφαλίσει το οφειλόμενο αναλογικό ποσοστό 25% επ' αυτών. Συνεπώς, η προσφεύγουσα εταιρεία χρησιμοποιούσε και εκμεταλλευόταν την λιμενική ζώνη αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος και επομένως έχοντας όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όφειλε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία για τις υπηρεσίες που παρείχε στα σκάφη εντός της παραχωρηθείσας για χρήση και εκμετάλλευση από το Λιμενικό Ταμείο ζώνης.

Βάσει των ανωτέρω, το σύνολο των ποσών που η προσφεύγουσα εισέπραττε από τις υπηρεσίες που παρείχε και εν προκειμένω το ποσό των 24.336,00 € κατά τη χρήση 2007, αποτελούσαν έσοδα για τα οποία όφειλε να εκδώσει κατά περίπτωση τιμολόγιο ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, ορθά και σύννομα η αρμόδια Δ.Ο.Υ., καταλόγισε την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ομοίως ορθώς, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, επέβαλε το προσβαλλόμενο πρόστιμο. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τη χρήση 2007 είχε κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «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.... 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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 όπως ορίζεται στο άρθρο 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....»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος 2007 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2013. Ωστόσο, πριν τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθ./2008 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Στη συνέχεια ασκήθηκε κατά της ως άνω πράξης δικαστική προσφυγή και το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Ρόδου με την υπ' αριθ./2015 απόφασή του ακύρωσε την ως άνω πράξη για λόγους τυπικής πλημμέλειας (μη κλήση σε ακρόαση) και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπεύσει τον τύπο που παραλήφθηκε.

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή συνακόλουθα με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.»

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους "εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)

β)

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ. 7 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις

προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.» (ΦΕΚ Α' 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή η προαναφερθείσα υπ' αριθ./2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Ρόδου κοινοποιήθηκε στις 04/04/2016 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου, η οποία στη συνέχεια αφού εξέδωσε την υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου, προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας και κοινοποίησε στις 27/01/2017 το με αρ. πρωτ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, θεραπεύοντας τον τύπο που αρχικώς είχε παραλειφθεί. Στη συνέχεια μετά την υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας με το υπ' αριθ./2017 έγγραφο, εξέδωσε και κοινοποίησε στις 21/03/2017 (ήτοι πριν τη συμπλήρωση του ενός έτους που ορίζεται στην παρ. 6 του αρ. 84 του ν. 2238/94) την, προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου για τη χρήση 2007.

Επειδή εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε σε κάθε περίπτωση εντός των οριζόμενων από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις προθεσμιών και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρων και προστίμων δεν είχε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται αποκλειστικά κατά της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Ωστόσο, προβάλλει και ισχυρισμούς, οι οποίοι δεν άπτονται της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον αφορούν διαφορές μεταξύ αυτής και του Δημοτικού Λιμενικού Ταμείου Νότιας Δωδεκανήσου, οι οποίες απορρέουν από την απόφαση παραχώρησης της προαναφερόμενης χερσαίας και θαλάσσιας λιμενικής ζώνης και την ορθή εκτέλεση των συμφωνηθέντων όρων. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί θεωρούνται αλυσιτελώς προβαλλόμενοι και παρέλκει η εξέταση αυτών.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18/04/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. /2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Πρόστιμο αρ. 5 ν. 2523/1997 & 7 ν. 4337/2015: 6.084,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.