



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/6/2017

Αριθμός απόφασης: 1304

**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 24/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου, επί της οδού ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. .../1/20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος, της με αρ. ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος και της με αρ. .../20-2-2017 Πράξης Επιβολής

Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 31/3/2017 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 24/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., 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:

1. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

2. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

3. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

4. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

5. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

6. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

7. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

8. Με την με αριθμό ...//20-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 €, διότι δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Δυνάμει της με αριθμό .../30-12-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ. .../2014 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.2238/94, στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, για τις χρήσεις 2004 - 2012. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2006 – 2013 και του επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους εξής λόγους : α) Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. β) Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή προστίμου.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις

Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή, η σχετική πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να αναγράφει την παράβαση και το επιβαλλόμενο πρόστιμο και δεν απαιτείται, για το κύρος της, η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα αυτής. Η αιτιολογία της πράξης επιβολής προστίμου μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου που τη συνοδεύει ή να συμπληρώνεται με αυτήν.(ΣΤΕ 5339/95). Κατά τεκμήριο, η Έκθεση Ελέγχου που κοινοποιείται παράλληλα με την πράξη επιβολής προστίμου περιέχει αναλυτικότερη αναφορά στα πραγματικά περιστατικά, με σκοπό την πλήρη ενημέρωση του φορολογούμενου, ενώ η πράξη επιβολής προστίμου επιτελεί ως προς αυτό συμπληρωματικό ρόλο της αναφοράς της παράβασης, του προστίμου που επιβάλλεται και των διατάξεων που παραβιάστηκαν και προβλέπουν της επιβολής προστίμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η από 5/12/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμων εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει στις σελίδες 2 - 6 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελ. 6 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση (σελ 6 ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται αναφορά της παράβασης και ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως αβάσιμα υποστηρίζει ο προσφεύγων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 5 του ίδιου ως άνω άρθρου «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.».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στις ελεγχόμενες χρήσεις 2005 - 2012 και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι ανωτέρω διατάξεις περί δεκαπενταετούς παραγραφής. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και για το λόγο αυτό η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Πρόστιμα Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2006 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

Οικονομικό έτος 2007 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

Οικονομικό έτος 2009 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

Οικονομικό έτος 2010 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

Οικονομικό έτος 2011 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

Οικονομικό έτος 2012 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

Οικονομικό έτος 2013 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012)

Μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 61, 64 και 107 του Ν. 2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Ποσό προστίμου : 1.000,00 €

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.