



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1838/16-11-2018

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά των ακόλουθων **Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων:**

α. Της με αριθμό/09-05-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008.**

β. Της με αριθμό/09-05-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009.**

γ. Της με αριθμό/09-05-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010.**

δ. Της με αριθμό/09-05-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011.**

ε. Της με αριθμό/09-05-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 18/12/2012.**

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

7. Την **Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.**

Επί της από **21/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/09-05-2018 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων**, για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008**, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο ποσού 266,67 €**

για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) περίπτωση παροχής υπηρεσιών συντήρησης, ελαιοχρωματισμού κ.λπ. στην οικία τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, **καθαρής αξίας 340,00 €**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο και του άρθρου 13 παράγραφοι 1 και 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015.

2.

Με την με αριθμό/09-05-2018 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2009 – 31/12/2009**, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο ποσού 903,00 €** για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) περίπτωση παροχής υπηρεσιών συντήρησης, ελαιοχρωματισμού κ.λπ. στην ξενοδοχειακή μονάδα τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, **καθαρής αξίας 3.612,00 €**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο και του άρθρου 12 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015.

3.

Με την με αριθμό/09-05-2018 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2010 – 31/12/2010**, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **συνολικό πρόστιμο ποσού 4.142,00 €** για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε δύο (2) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών συντήρησης – ελαιοχρωματισμού, στην ξενοδοχειακή μονάδα τ... κ. του με Α.Φ.Μ.: **καθαρής αξίας 14.448,00 €** και στην οικία τ... **καθαρής αξίας 2.120,00 €**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο, του άρθρου 12 παράγραφος 1 και του άρθρου 13 παράγραφοι 1 και 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015.

4.

Με την με αριθμό/09-05-2018 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011**, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **συνολικό πρόστιμο ποσού 1.298,75 €** για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε δύο (2) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών συντήρησης – ελαιοχρωματισμού, στην ξενοδοχειακή μονάδα τ... κ. του με Α.Φ.Μ.: **καθαρής αξίας 2.015,00 €** και στην οικία τ... **καθαρής αξίας 3.180,00 €**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο, του άρθρου 12 παράγραφος 1 και του άρθρου 13 παράγραφοι 1 και 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015.

5.

Με την με αριθμό/09-05-2018 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2012 – 18/12/2012**, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο ποσού 266,67 €** για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) περίπτωση παροχής υπηρεσιών συντήρησης, ελαιοχρωματισμού κ.λπ. στην μεζονέτα κατασκευής και ιδιοκτησίας τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, **καθαρής αξίας 1.075,00 €**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο και του άρθρου 12 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 30/06/2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Τμήματος Ερευνών Α1 της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης.

... προσφεύγ..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **21/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Σύμφωνα με την με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και την με αριθμό 2932/2017 απόφαση του ΣτΕ η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, αναφορικά με την φορολογία Εισοδήματος και τα πρόστιμα του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), είναι πενταετής και εξ αυτού συνάγεται ότι οι εκδοθείσες κατά το έτος 2018 προσβαλλόμενες πράξεις έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

2.

Οι εργασίες ελαιοχρωματισμού στην οικία, στην μεζονέτα και στην ξενοδοχειακή μονάδα τ... κ., κατά τα έτη από το 2008 έως το 2012, έγιναν αποκλειστικώς από τ...ν ίδι... τ...ν προσφεύγο....., χωρίς την απασχόληση άλλου τεχνίτη ή εργάτη, δηλαδή χωρίς την χρήση συνεργείου ελαιοχρωματισμών. Όλες οι εργασίες έγιναν υπό την εποπτεία και την επίστασία τ... κ., καθώς είναι εργολάβος οικοδομών και γνωρίζει το αντικείμενο, ... δε προσφεύγ.... ήταν υπό την καθοδήγησή τ... και απασχολήθηκε ως ημερομίσθιο... εργάτ.... με οκτάωρη εργασία και ημερομίσθιο 100,00 €. Αυτό αποδεικνύεται από την καρτέλα ασφάλισης τ... προσφεύγο..... στο Ι.Κ.Α. ως εργάτ.... ελαιοχρωματ..... . Συνεπώς, η εις βάρος τ... προσφεύγο..... καταγγελία τ... κ. ότι δεν τ... εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ελαιοχρωματισμών είναι εντελώς αβάσιμη, διότι, στην μεταξύ τους συναλλακτική σχέση, ... προσφεύγ..... συμμετείχε, εν τοις πράγμασι, με εξαρτημένη ημερομίσθια εργασία και όχι ως επιτηδευματίας – υπόχρε... έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Η δε καταγγελία εκπορεύεται από την εμπάθεια και την εκδικητικότητα τ... καταγγέλλο..... προς το πρόσωπο τ... προσφεύγο....., λόγω του γεγονότος ότι ... τελευταί... διεκδίκησε από τ...ν πρώτ... τα οφειλόμενα από τις εργασίες που τ... είχε παράσχει.

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπτόδικοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 11 εδάφια πρώτο και δεύτερο του **Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)**, όπως ισχύουν, 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 στις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν από την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά την θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 (Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς) παράγραφος 5 του **Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στην φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ179Α/11-09-1997)** 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 την 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, με τις διατάξεις του άρθρου 84 (Παραγραφή) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ151Α/16-09-1994) 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.

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 παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. ».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 (Έκδοση φύλλων ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι

**«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 ή
Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. ».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 6 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31/12/2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής Αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειάς του.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 της ΠΟΛ.1194/05-12-2017 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α) της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων», ορίζεται ότι

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α) της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική Αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής Αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική Αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στον νόμο.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α) της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για την φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν, με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά

αποδεδειγμένα δεν είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική Αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, ΣΤΕ 2632/1996, ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 572/2007, ΣΤΕ 3955/2012, ΣΤΕ 1623/2016).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Μεταβατικές και άλλες διατάξεις) παράγραφος 2 του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ253Α/14-12-2004), όπως ίσχυαν για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, οριζόταν ότι
«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες, κατά τα άρθρα 13 έως και 16, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά τον χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Μεταβατικές και άλλες διατάξεις) παράγραφος 2 του Ν.3296/2004, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 4 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ58Α/23-04-2010) και ίσχυαν για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2010 – 31/12/2010 έως 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν ότι
«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες, κατά τα άρθρα 13 έως και 16, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά τον χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.».

Επειδή, από τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., προκύπτει ότι ... προσφεύγ..... υπέβαλε εμπροθέσμως τις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τ... για τα οικονομικά έτη από το 2009 έως το 2013 (διαχειριστικές περίοδοι από 01/01/2008 – 31/12/2008 έως 01/01/2012 – 31/12/2012), σύμφωνα με τις οποίες υπήχθη στις διατάξεις των άρθρων 13 – 16 του Ν.3296/2004 περί περαίωσης υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος χωρίς έλεγχο (αυτοπεραίωση – αυτοέλεγχος).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 30/06/2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Τμήματος Ερευνών Α1 της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην οποία διαπιστώνεται η μη έκδοση από τ...ν προσφεύγο..... φορολογικών στοιχείων εσόδων κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2008 – 31/12/2008 έως 01/01/2012 – 18/12/2012 και η οποία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων κατά το έτος 2017, ήτοι πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2008 – 31/12/2008 έως 01/01/2010 – 31/12/2010, για δε τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 18/12/2012 εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής αλλά κατόπιν αυτοελέγχου βάσει των διατάξεων των άρθρων 13 – 16 του Ν.3296/2004, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παράγραφος 6 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθιστώντας δεκαετή την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι κατά την 09/05/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2008 – 31/12/2008 έως 01/01/2012 – 18/12/2012, δεν είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και επιβολή των οικείων προστίμων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγω.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο του Π.Δ.186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ84Α/26-05-1992) ορίζεται ότι

«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 αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.) παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλον 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, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.) παράγραφοι 1 και 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται 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 στον χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περιπτώσεις στ) και ζ) του Ν.4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) 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 (Κ.Φ.Δ.) 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 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) Για τις λοιπές παραβάσεις που δεν υπάγονται σε μία 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, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα "taxis" της Α.Α.Δ.Ε., ... προσφεύγω..... υπήρξε επιτηδευματίας κατά την χρονική περίοδο από 13/08/1999 έως 18/12/2012, ασκώντας, μεταξύ άλλων, την δραστηριότητα των γενικών κατασκευαστικών εργασιών για οικιστικά κτίρια με την χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, με έδρα τ... του νομού Τηρούσε δε βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) υποχρεωτικώς, λάμβανε και εξέδιδε φορολογικά στοιχεία και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. υποχρεωτικώς. ... δε καταγγέλλ..... κ. του με Α.Φ.Μ.: είναι, επίσης, επιτηδευματίας από την 17/06/2002, ασκεί ως

κύρια δραστηριότητα την ίδια ως άνω δραστηριότητα τ... προσφεύγο....., έχει έδρα στ... του νομού , τηρούσε, υποχρεωτικώς, βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) κατά τις διαχειριστικές περιόδους που αφορούν στις προσβαλλόμενες πράξεις και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. υποχρεωτικώς.

Επειδή, ... καταγγέλλ..... κ. του με Α.Φ.Μ.: προσκόμισε στα ελεγκτικά όργανα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αντίγραφο της από 06/11/2012 Εξώδικης Διαμαρτυρίας – Δήλωσης – Πρόσκλησης τ... προσφεύγο..... κατά τ... καταγγέλλο....., η οποία είχε συνταχθεί από τ...ν πληρεξούσι... δικηγόρο τ... προσφεύγο..... κ. του με Α.Φ.Μ.: και είχε επιδοθεί νομίμως στ...ν καταγγέλλο..... την 13/11/2012, σύμφωνα με την οποία:

Από τον Δεκέμβριο του 2009 έως τον Νοέμβριο του 2011, χρονικό διάστημα κατά το οποίο ... προσφεύγ..... ήταν επιτηδευματίας, ... καταγγέλλ..... τ... είχε αναθέσει την **πραγματοποίηση κάποιων εργασιών στην οικία και στο ξενοδοχείο τ... στ... ..** . Κατόπιν δε επιθυμίας τ... καταγγέλλο....., προκειμένου να μην επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α., **έγινε αμοιβαίως αποδεκτό να μην εκδοθούν φορολογικά στοιχεία αξίας από τ...ν προσφεύγο..... προς τ...ν καταγγέλλο.....** και η συμφωνία να παραμείνει σε προφορικό επίπεδο και στο πλαίσιο της μεταξύ τους εμπιστοσύνης. Τηρώντας ... προσφεύγ..... την προφορική συμφωνία, προέβη σε πληθώρα εργασιών συνολικής αξίας **26.790,00 €, χρησιμοποιώντας εξειδικευμένα συνεργεία και όλα τα απαραίτητα υλικά**, παρέδωσε δε τα έργα στ...ν καταγγέλλο..... απολύτως ολοκληρωμένα και στις συμφωνηθείσες ημερομηνίες. Στο εν λόγω ποσό περιλαμβανόταν και ένα υπόλοιπο **340,00 €** που αφορούσε σε παλαιότερες εργασίες που είχε πραγματοποιήσει ... προσφεύγ..... στην οικία τ... καταγγέλλο..... **κατά το έτος 2008**. Οι εργασίες διήρκεσαν **από τον Δεκέμβριο του 2009 έως τον Φεβρουάριο του 2012** με ενδιάμεσα διαστήματα διακοπής. Ωστόσο, επειδή ... καταγγέλλ... από το ανωτέρω ποσό των 26.790,00 € είχε αφήσει ποσό 10.390,00 € ως ανεξόφλητο υπόλοιπο προς τ...ν προσφεύγο....., ... τελευταί..... προέβη στην σύνταξη και επίδοση στ...ν καταγγέλλο..... του ως άνω εξωδίκου εγγράφου.

Επομένως, όπως αναφέρεται στο ανωτέρω από 06/11/2012 εξώδικο έγγραφο, **στην μεταξύ τους συναλλακτική σχέση ... προσφεύγ..... συμμετείχε ως επιτηδευματίας – υπόχρε.... έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων προς τ...ν καταγγέλλο....., χρησιμοποιώντας δικά τ... εξειδικευμένα συνεργεία και ίδια υλικά, χωρίς, όμως, να έχει προβεί στην έκδοση των προσηκόντων φορολογικών στοιχείων εσόδων από παροχή υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 26.790,00 €.**

Επειδή, το συνολικό ποσό των **26.790,00 €** που αναφέρεται στο από 06/11/2012 εξώδικο έγγραφο, προσδιορίστηκε και από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ως **το συνολικό καθαρό ποσό που αντιστοιχεί στα μη εκδοθέντα, από τ...ν προσφεύγο..... προς τ...ν καταγγέλλο....., φορολογικά στοιχεία κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2008 – 31/12/2008 έως 01/01/2012 – 18/12/2012,** σύμφωνα με την από 30/06/2017 οικεία Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Ειδικότερα, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για παροχή υπηρεσιών ως ακολούθως:

α) Ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 340,00 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008.

β) Ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 3.612,00 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009.

γ) Δύο (2) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 14.448,00 € και 2.120,00 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010.

δ) Δύο (2) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 2.015,00 € και 3.180,00 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011.

ε) Ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.075,00 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 18/12/2012.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και δη από τον λογαριασμό ασφαλισμένου Ι.Κ.Α. τ... προσφεύγο..... (αριθμός μητρώου ασφαλισμένου (Α.Μ.Α.)) για την χρονική περίοδο από τον Ιανουάριο του 2002 έως την 23/03/2016, δηλώθηκε εξαρτημένη εργασία τ... προσφεύγο..... προς τ...ν καταγγέλλο..... εργοδότη..... (αριθμός

μητρώου εργοδότη (Α.Μ.Ε.) / αριθμός μητρώου οικοδομοτεχνικού έργου (Α.Μ.Ο.Ε.))
που αφορά μόνον στους μήνες από τον Φεβρουάριο έως τον Απρίλιο του 2010, με συνολικά τριάντα
δύο (32) ημέρες απασχόλησης, συνολικό ποσό αποδοχών 2.403,23 € και συνολικό ποσό εισφορών
1.435,12 €. Ωστόσο, το εν λόγω ποσό αποδοχών των 2.403,23 € **ουδεμία σχέση έχει και δεν
περιλαμβάνεται** στο συνολικό ποσό των 16.568,00 € που αφορά σε απόκρυψη φορολογητέας
ύλης εξαιτίας μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου σε δύο (2) περιπτώσεις, καθαρής αξίας
14.448,00 € και 2.120,00 €, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, για την οποία
παράβαση εκδόθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., η με αριθμό/09-05-2018 προσβαλλόμενη
Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Αμπελοκήπων.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα
της Α.Α.Δ.Ε., στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών από το 2009
έως το 2012 (διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2008 – 31/12/2008 έως 01/01/2011 – 31/12/2011)
τ... προσφεύγο..... δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Στην δε υποβληθείσα
δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 –
31/12/2012) τ... προσφεύγο....., δηλώθηκε καθαρό εισόδημα από μισθωτές ή/και ημερομίσθιες
υπηρεσίες 2.444,19 € (έντυπο Ε1, κωδικός 301). Ωστόσο, το εν λόγω εισόδημα δεν προέρχεται
από μισθωτές ή/και ημερομίσθιες υπηρεσίες που παρείχε ... προσφεύγ..... στ...n καταγγέλλο.....,
δεδομένου ότι στον λογαριασμό ασφαλισμένου Ι.Κ.Α. τ... προσφεύγο..... (Α.Μ.Α.:)
δεν είναι δηλωμέν... .. καταγγέλλ..... ως εργοδότη..... (Α.Μ.Ε./Α.Μ.Ο.Ε.:)
για το έτος 2012. Συνεπώς, **ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... ότι οι υπηρεσίες που παρείχε στ...n
καταγγέλλο....., κατά τα έτη από το 2008 έως το 2012, υπό την σχέση εξαρτημένης
ημερομίσθιας εργασίας, αποδεικνύεται αβάσιμος και αναπόδεικτος.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου
..... **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... **Κ.** **του** με
Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενα πρόστιμα του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) με βάση την παρούσα Απόφαση:**

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

Η με αριθμό/09-05-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, ήτοι

266,67 €.

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

Η με αριθμό/09-05-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015, ήτοι

903,00 €.

3. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

Η με αριθμό/09-05-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015, ήτοι

4.142,00 €.

4. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011

Η με αριθμό/09-05-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση στ) του Ν.4337/2015, ήτοι

1.298,75 €.

5. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 18/12/2012

Η με αριθμό/09-05-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, ήτοι

266,67 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.