



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11/06/2019

Αριθμός Απόφασης: 1967

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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) του με ΑΦΜ και β) του με ΑΦΜ , κατοίκων Ν. Κυκλάδων, Τ.Κ. , κατά των : 1) υπ'αριθμ. /24-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, 2) υπ'αριθμ. /24-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, 3) υπ'αριθμ. /24-12-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και 4) υπ'αριθμ. /24-12-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της

Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : 1) υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, 2) υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, 3) υπ' αριθμ. /24-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και 4) υπ' αριθμ. /24-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις από 24/12/2018 Εκθέσεις Ελέγχου α) Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, β) Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τον πρώτο προσφεύγοντα, γ) Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για τον πρώτο προσφεύγοντα και δ) Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για την δεύτερη προσφεύγουσα, του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) του και β) του , 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' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, προσδιορίστηκε και για τους δύο στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 40.825,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013 (ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 38.294,07 €, πλέον διαφορς στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 4.890,38 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **84.009,68 €**.

Με την υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2012, προσδιορίστηκε στον πρώτο προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 4.266,08 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με τα άρθρα 58Α και 53 του Ν.4174/2013 ως ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 4.001,59 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **8.267,67 €**.

Με την υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε

βάρος του πρώτου προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.923,46 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, διότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α) Μία (1) παράβαση για την ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (της ΑΠΥ Νο1437/17.01.2012 προς τον αξίας χωρίς ΦΠΑ 120,00 ευρώ) για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των τριακοσίων δέκα ευρώ και σαράντα λεπτών (310,40) τουλάχιστον.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσε ο υπόχρεος δηλ. ίσο με διακόσια εξήντα επτά (267,00) ευρώ].

β) Μία (1) παράβαση για την ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (της ΑΠΥ Νο1441/25.01.2012 προς τον αξίας χωρίς ΦΠΑ 70,00 ευρώ) για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των εννιακοσίων τριάντα οκτώ ευρώ και σαράντα οκτώ λεπτών (938,48) τουλάχιστον.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσε ο υπόχρεος δηλ. ίσο με διακόσια εξήντα επτά (267,00) ευρώ].

γ) Μία (1) παράβαση για την ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (της ΑΠΥ Νο1490/07.05.2012 προς τη αξίας χωρίς ΦΠΑ 110,00 ευρώ) για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των χιλίων πεντακοσίων σαράντα (1.540,00) ευρώ τουλάχιστον.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 25% της αποκρυβείσας αξίας δηλ. ίσο με τριακόσια ογδόντα πέντε (385,00) ευρώ].

δ) Μία (1) παράβαση για την ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (της ΑΠΥ Νο1525/15.06.2012 προς τον αξία χωρίς ΦΠΑ 40,00 ευρώ) για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1

του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των τετρακοσίων εξήντα (460,00) ευρώ τουλάχιστον.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσε ο υπόχρεος δηλ. ίσο με διακόσια εξήντα επτά (267,00) ευρώ].

(ε) Μία (1) παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείο εσόδου για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) στον με ΑΦΜ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 και του άρθρου 12 §14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 25% της αποκρυβείσας αξίας δηλ. ίσο με χίλια διακόσια πενήντα ευρώ (1.250,00) ευρώ].

(στ) Μία (1) παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείο εσόδου για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) στον με ΑΦΜ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 και του άρθρου 12 §14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων εξακοσίων δέκα (4.610,00) ευρώ.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 25% της αποκρυβείσας αξίας δηλ. ίσο με χίλια εκατόν πενήντα δύο ευρώ και πενήντα λεπτά (1.152,50)].

(ζ) Μία (1) παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείο εσόδου για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) στο με ΑΦΜ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 και του άρθρου 12 §14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500,00) ευρώ.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με τριακόσια εβδομήντα πέντε (375,00) ευρώ].

(η) Μία (1) παράβαση για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείο εσόδου για υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του (μηχανικός) στο με ΑΦΜ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 §1 έως §3 και του άρθρου 12 §14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 του ιδίου Π.Δ. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των τριών χιλιάδων οκτακοσίων τριάντα εννέα ευρώ και ογδόντα τεσσάρων λεπτών (3.839,84) ευρώ.

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §10α του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με εννιακόσια πενήντα εννέα ευρώ και ενενήντα έξι λεπτά (959,96)].

Με την υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της δεύτερης προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **534,00 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, διότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α) Μία (1) παράβαση για την καταχώρηση ανακριβώς στο σκέλος των εξόδων του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, της αξίας των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ του Ταμείου Νομικών (Τ.Ν.) και του Ταμείου Ασφάλισης Συμβολαιογράφων (Τ.Α.Σ.) που αποδόθηκαν για τον 6^ο μήνα του 2012, με το ποσό των 6.136,93 ευρώ αντί του ποσού 705,36 ευρώ που αποδόθηκε με βάση τα προσκομισθέντα παραστατικά, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 §1 και 18 §2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 και του ιδίου Π.Δ. (ποσό διαφοράς: 5.431,57 ευρώ).

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §8ε και ζ του Ν.2523/1997 (Βάση Υπολογισμού Νο1 και Συντελεστής Βαρύτητας 1 - για ποσό διαφοράς άνω των 880,00 ευρώ θεωρείται αυτοτελής παράβαση) και του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσε η υπόχρεη δηλ. ίσο με διακόσια εξήντα επτά (267,00) ευρώ].

β) Μία (1) παράβαση για την καταχώρηση ανακριβώς στο σκέλος των εξόδων του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, της αξίας των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ του Τ.Ν. και του Τ.Α.Σ. που αποδόθηκαν για τον 1ο, 3ο, 4ο, 5ο, 7ο, 9ο, 10ο, 11ο και 12ο μήνα του 2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 §1 και 18 §2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §1 και του ιδίου Π.Δ. (ποσό συνολικής διαφοράς: 878,96 ευρώ).

Η παράβαση αυτή επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 5 §8ε και ζ του Ν.2523/1997 (Βάση Υπολογισμού Νο1 και Συντελεστής Βαρύτητας 1 - μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς 880,00 ευρώ, θεωρείται γενική παράβαση) και του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/2015 [πρόστιμο ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσε η υπόχρεη δηλ. ίσο με διακόσια εξήντα επτά (267,00) ευρώ].

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 24/12/2018 αντίστοιχων Εκθέσεων Ελέγχου α) Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, β) Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τον πρώτο προσφεύγοντα, γ) Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για τον πρώτο προσφεύγοντα και δ) Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για την δεύτερη προσφεύγουσα, του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /2018 εντολής ελέγχου για τον πρώτο προσφεύγοντα και της υπ' αριθμ. /2018 εντολής ελέγχου για τη δεύτερη προσφεύγουσα.

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες τα υπ' αριθμ. πρωτ. /07-09-2018 και υπ' αριθμ. πρωτ. /08-05-2018 Αίτηματα Παροχής Πληροφοριών κατ' άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για το έτος 2012, με τα οποία κληθήκαν να παράσχουν εξηγήσεις και να προσκομίσουν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την αιτιολόγηση των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών (πιστώσεων), που εμφανίζονταν στα ως άνω Αιτήματα. Στη συνέχεια, συντάχθηκε από τον έλεγχο και επιδόθηκε στους προσφεύγοντες το υπ' αριθμ. βιβλίου. /08-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) μετά των εκδοθέντων δυνάμει αυτού Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α και Προστίμων οικονομικού έτους 2013, επί του οποίου οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τρία απαντητικά υπομνήματα στις 27/11/2018, στις 28/11/2018 και στις 03/12/2018 τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενοι ότι η χρήση 2012 έχει παραγραφεί καθότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 10-01-2019, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

«Επειδή το φύλλο ελέγχου (διορθωτική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου) είναι ατομική δυσμενής διοικητική πράξη.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, η έκδοση ατομικής δυσμενούς διοικητικής πράξης δεν μπορεί να επιφέρει έννομα αποτελέσματα και αντιταχθεί σε βάρος του υπόχρεου φορολογούμενου μέχρι την νόμιμη κοινοποίησή της (ΣτΕ 602/2003).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: 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 κατά την αδιάσπικτη διατύπωση του ανωτέρω άρθρου η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου διακόπτεται δια της ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗΣ στον υπόχρεο και όχι μόνον δια της έκδοσης του σχετικού φύλλου ελέγχου.

Επειδή εξάλλου τούτο επιβεβαιώνει και η σχετική νομολογία του ΣτΕ όπου γίνεται δεκτό ότι απαραίτητη προϋπόθεση για τη διακοπή της παραγραφής είναι η ΝΟΜΙΜΗ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ άλλως η διακοπή της παραγραφής δεν συντελείται (ΣτΕ 101/2012). Τούτο κάνει δεκτό και η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ενδεικτικά στην απόφαση της ΔΕΔ 752/2018. Αφού λοιπόν κατά το έλασσον η παράτυπη εντός του χρόνου παραγραφής κοινοποίηση πράξης εκδοθείσας εντός του χρόνου παραγραφής δεν διακόπτει την παραγραφή και η σχετική πράξη είναι οριστικώς ακυρωτέα, τότε κατά το μείζον η εκπρόθεσμη, μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, κοινοποίηση πράξης εκδοθείσας εντός του χρόνου παραγραφής είναι και αυτή ακυρωτέα λόγω

παραγραφής. Επομένως, μόνο η έκδοση της σχετικής καταλογιστικής πράξης φόρου εντός του νόμιμου χρόνου παραγραφής δεν διακόπτει την παραγραφή αλλά ΑΠΑΙΤΕΙΤΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ για την επιβολή φόρου, η νόμιμη και εμπρόθεσμη, εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ της σχετικής πράξης στον υπόχρεο για να επιφέρει αυτή τα έννομα αποτελέσματά της. Άλλως σε περίπτωση που η σχετική πράξη εκδίδεται εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής αλλά δεν κοινοποιείται αντίστοιχα εντός αυτής, μετά την άπρακτη από το Ελληνικό Δημόσιο πάροδο του σχετικού προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής να κοινοποιήσει την εκδοθείσα πράξη, απόλλυται οριστικά το σχετικό δικαίωμά του προς κοινοποίηση της σχετικής πράξης.

Επειδή στην ένδικη περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής δεκαετούς ή δεκαπενταετούς παραγραφής που ορίζει το άρθρο 84 Ν. 2238/1994.

Κατόπιν αυτών η κοινοποίηση των ένδικων πράξεων στις 10-01-2019, οι οποίες αφορούν τη χρήση 2012 που το πενταετές δικαίωμα του δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις συμπληρώθηκε στις 31-12-2018, τυγχάνει παράνομος και οι σχετικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν γενομένου δεκτού του σχετικού λόγου.»

Ισχύουσα νομοθεσία μέχρι την θέση σε ισχύ του Ν.4174/2013

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου ρυθμιζόταν από τον προϊσχύσαντα Ν.2238/1994, στο άρθρο 84 §1 του οποίου οριζόταν ότι «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, στο ΦΠΑ, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου ρυθμιζόταν από το άρθρο 57 §1 του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), στο οποίο οριζόταν ότι «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 ... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή, στα πρόστιμα επί παραβάσεων διατάξεων Κ.Β.Σ. εφαρμόζονταν αναλόγως οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 §5 του Ν.2523/1997, όπως αυτή ίσχυε «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» δηλ. το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμων παραγραφόταν μετά την πάροδο πενταετίας.

Από την 1^η Ιανουαρίου 2014 τέθηκε σε ισχύ ο Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) σύμφωνα με τον οποίο ισχύουν τα εξής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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. 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» 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.»

Επειδή, περαιτέρω, στην Εισηγητική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του Ν.4046/2012 και άλλες διατάξεις» αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «*Με την υποπερίπτωση β' της περίπτωσης 18 ορίζεται ότι όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που αφορούν ρυθμίσεις και χρήσεις προϊσχύουσες του Κώδικα, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των νομοθεσιών που διέπονται από αυτόν, 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 μόνη την έκδοση των οικείων πράξεων. Η ως άνω πρόβλεψη είναι συμβατή με τις ήδη υφιστάμενες ρυθμίσεις του άρθρου 36 του Κώδικα και εναρμονίζει το σχετικό χρονικό σημείο διακοπής της παραγραφής με τις κύριες διατάξεις περί παραγραφής που ισχύουν κατά τον Κώδικα (βλ. σχετικά και αιτιολογική του άρθρου 36). Η ρύθμιση αυτή που προβλέπει τη διακοπή της παραγραφής με μόνη την έκδοση της αμφισβητούμενης πράξης προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, επιβολής προστίμων κλπ, καταλαμβάνει και εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό. Είναι αυτονόητο ότι η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 66 που ορίζει το σχετικό χρόνο παραγραφής των εν λόγω υποθέσεων εξακολουθεί να υφίσταται, με τη διαφορά ότι η διακοπή συνδέεται, μετά την προκείμενη ρύθμιση, με την έκδοση της πράξης».*

Επειδή, η υπ' αριθμ. 752/2018 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την οποία επικαλούνται οι προσφεύγοντες δεν σχετίζεται με την υπό κρίση υπόθεση καθότι αφορά σε μη νόμιμη κοινοποίηση της εκδοθείσας πράξης. Εν προκειμένω, στην παρούσα περίπτωση η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε με τη νόμιμη διαδικασία και ως εκ τούτου συντελέστηκε διακοπή της παραγραφής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 36 του ΚΦΔ.

Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος, όπου μέχρι τις 31/12/2013 προβλεπόταν πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου (άρθρο 84 §1 Ν.2238/1994), μετά την ισχύ του ΚΦΔ, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτει (άρθρο 2 §1α ΚΦΔ), **η παραγραφή διακόπτεται με μόνη την έκδοση των οικείων πράξεων.**

Επειδή, στο ΦΠΑ, όπου μέχρι τις 31/12/2013 προβλεπόταν πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ (άρθρο 57 §1 Ν.2859/2000), μετά την ισχύ του ΚΦΔ, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτει (άρθρο 2 §1β ΚΦΔ), **η παραγραφή διακόπτεται με μόνη την έκδοση των οικείων πράξεων.**

Επειδή, στα πρόστιμα επί παραβάσεων διατάξεων Κ.Β.Σ., όπου μέχρι τις 31/12/2013 προβλεπόταν πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί

πράξεις επιβολής προστίμων (άρθρο 9 §5 του Ν.2523/1997 και άρθρο 84 §1 Ν.2238/1994), μετά την ισχύ του ΚΦΔ, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν (άρθρο 2 §1ε ΚΦΔ), η παραγραφή διακόπτεται με μόνη την έκδοση των οικείων πράξεων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων ο προβαλλόμενος λόγος από τους προσφεύγοντες δεν μπορεί να γίνει δεκτός διότι η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 24/12/2018 ήτοι σε ημερομηνία προγενέστερη της 31/12/2018, η οποία ήταν και η καταληκτική ημερομηνία για την έκδοση πράξεων που αφορούσαν την χρήση 2012.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/02/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) του με ΑΦΜ και β) του με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση :

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης /24-12-2018) Οικονομικού Έτους 2013

Διαφορά φόρου	40.825,23 €
Πρόστιμο άρθ. 58 και Τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ	38.294,07 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.890,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	84.009,68 €

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης /24-12-2018) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Διαφορά φόρου εκροών	4.266,08 €
Πρόστιμο άρθ. 58Α και Τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ	4.001,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.267,67 €

Υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Συνολικό Ποσό Προστίμου : 4.923,46 ευρώ

Υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Συνολικό Ποσό Προστίμου : 534,00 ευρώ

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.