



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.06.2019
Αριθμός Απόφασης: 1623

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία **20.02.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πρέβεζας, καθώς και κατά κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **20.02.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της του, με **Α.Φ.Μ.**, 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' αρ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 1.770,00€, λόγω: α) έκδοσης ενός (1) δελτίου αποστολής-τιμολόγιο πώλησης για συναλλαγή μερικώς εικονική προς την επιχείρηση του με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 2.960,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ 1, 12 παρ 1, 18 παρ 3 και 9, 19 παρ 1 εδαφ β' περ. β' και γ' του π.δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' και 5 του Ν.4337/2015, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.184,00 ευρώ ($2.960,00€ \times 40\% = 1.184,00€$) και β) ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης έτους 2009, ως προς τους πελάτες της, με καθαρή συνολική αξία τιμολογίων 24.586,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του π.δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 586,00 ευρώ ($1.758€ \times 1/3 = 586,00€$).

Α. Δυνάμει των υπ' αριθμ. /2017, /2017, /2017, /2017 και /2017 εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 και για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31-12-2009 κατόπιν των με αριθμ. Α.Β.Μ. /2014 και Α.Β.Μ. /2015 εισαγγελικών παραγγελιών Πρωτοδικών Λευκάδας.

Β. Η με αρ. πρωτ. Α.Β.Μ. /2015 εισαγγελική παραγγελία Πρωτοδικών Λευκάδας περιελάμβανε και την αναφορά-απόσπασμα έκθεσης ελέγχου μακροχρόνιων υποχρεώσεων σε έργο του μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων-Διοικητικός Τομέας Κοινοτικών πόρων και υποδομών-ειδική υπηρεσία εφαρμογής Π.Α.Α. 2007-2013 Ανταγωνιστικότητα-Μονάδα Ελέγχου Γ2, (το οποίο είχε διαβιβάσει ο

Άρειος Πάγος στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Λευκάδας στις 11-08-2014 με αριθμ. πρωτ.), το οποίο περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μετά την περαίωση του Ν. 3888/2010 και εντός της δεκαετίας, σύμφωνα με την οποία στη θέση του πρώην Δήμου Σφακιωτών, υλοποιήθηκε έργο ΟΠΑΑΧ, το οποίο εντάχθηκε με την/2005 απόφαση έγκρισης του ΥΠ. Α.Α.Τ. στο μέτρο 7.9.1 του επιχειρησιακού προγράμματος «Αγροτική Ανάπτυξη Ανασυγκρότηση Υπαίθρου 2000-2006», σύνολο δαπάνης 454.324,97 ευρώ. Το όνομα του δικαιούχου είναι με τίτλο υποέργου «Κατασκευή κτιρίου, δημιουργίας υποδομών, αγορά εξοπλισμού και αυτοκινήτων για την λειτουργία επιχείρησης εξτρίμ σπορ». Η επιχείρηση δεν λειτούργησε τα τρία πρώτα χρόνια. Τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί από την σύζυγό του και την εταιρεία συμφερόντων ιδίου και της συζύγου του. Το γεγονός ότι η έκδοση των παραστατικών αγοράς έγινε από την εταιρεία συμφερόντων του επενδυτή, δημιουργεί υπόνοιες για έκδοση εικονικών τιμολογίων αγοράς.

Κατόπιν αυτών η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας, λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2008 & 01/01 -31/12-2009, με βάση την υπ' αριθ./2017 εντολή φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010, με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την από 23.06.2014 έκθεση ελέγχου μακροχρόνιων υποχρεώσεων σε έργο του μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων-Διοικητικός Τομέας Κοινοτικών πόρων και υποδομών-ειδική υπηρεσία εφαρμογής Π.Α.Α. 2007-2013 Ανταγωνιστικότητα-Μονάδα Ελέγχου Γ2 και αφετέρου τις δικές τους διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η από 08.10.2018 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), ακολούθως ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας εξέδωσε την υπ' αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 1.770,00€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της ως άνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης και μη τήρηση της μηνιαίας προθεσμίας έκδοσης οριστικών πράξεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) 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. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 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... 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 ενάσκηση 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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «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 γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) 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 παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου 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 τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου

3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι ο επανέλεγχος, που διενεργείται βάσει του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 περιορίζεται αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, μη δυνάμενος να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και επειδή υποχρεούται να αποδεχτεί κατά τα λοιπά τα αποτελέσματα του αρχικού τακτικού ελέγχου (ΠΟΛ 1037/2005), διότι αντικείμενο του επανελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων της από 23.06.2014 έκθεσης ελέγχου μακροχρόνιων υποχρεώσεων σε έργο του μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων-Διοικητικός Τομέας Κοινοτικών πόρων και υποδομών-ειδική υπηρεσία εφαρμογής Π.Α.Α. 2007-2013 Ανταγωνιστικότητα-Μονάδα Ελέγχου Γ2 και όχι εκείνων που ήταν στην διάθεση του εφόρου κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου έστω κι αν για οιονδήποτε λόγο δεν λήφθηκαν υπόψη. (ΣΤΕ 2703/97,2473/96).

Επομένως το πρόστιμο για την υποβολή ανακριβούς συγκεντρωτικής κατάστασης έτους 2009, εκ μέρους της προσφεύγουσας, ως προς τους πελάτες της, με καθαρή συνολική αξία τιμολογίων 24.586,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του π.δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015, δε δύναται να επιβληθεί, διότι η πράξη, κατόπιν συμπληρωματικού στοιχείου, εκδίδεται αποκλειστικά για τα νέα στοιχεία και δεν επεκτείνεται σε άλλες ελεγκτικές διαπιστώσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και τα διαθέσιμα στοιχεία της υπηρεσίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών, κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 — 13 του ν.3888/2010 αποδεχόμενη, στις 25/10/2010, το υπ' αριθ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 και εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 08-10-2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, για την προσφεύγουσα, όσον αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008- 31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009 και η οποία συντάχθηκε με αφορμή τις με αριθμ. Α.Β.Μ./2014 και Α.Β.Μ./2015 εισαγγελικές παραγγελίες Πρωτοδικών Λευκάδας, η τελευταία εκ των οποίων περιελάμβανε και αναφορά-απόσπασμα έκθεσης ελέγχου μακροχρόνιων υποχρεώσεων σε έργο του μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. του

Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων-Διοικητικός Τομέας Κοινοτικών πόρων και υποδομών-ειδική υπηρεσία εφαρμογής Π.Α.Α. 2007-2013 Ανταγωνιστικότητα-Μονάδα Ελέγχου Γ2, (το οποίο είχε διαβιβάσει ο Άρειος Πάγος στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Λευκάδας στις 11-08-2014 με αριθμ. πρωτ. 3421), το οποίο περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μετά την ήδη συντελεσθείσα περαίωση του Ν. 3888/2010. Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, έως τη συμπλήρωση του αρχικού χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου είναι ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία. Κατόπιν τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής και κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως εκ τούτου, το πρόστιμο για την υποβολή ανακριβούς συγκεντρωτικής κατάστασης έτους 2009, εκ μέρους της προσφεύγουσας, ως προς τους πελάτες της, με καθαρή συνολική αξία τιμολογίων 24.586,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του π.δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015, δε δύναται να επιβληθεί, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ...Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση*».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, το άρθρο 79 παρ. 3 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα: α. αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, ή β. αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή

γ. αν η Διοίκηση δεν έχει ασκήσει τη διακριτική της εξουσία».

Επειδή άλλωστε, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο — Διάγραμμα 07-04-2014), «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στην προσφεύγουσα επιδόθηκε το υπ' αριθμ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση προς ακρόαση και ο με αριθμ.

...../2017 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, την 14-09-2017 και στη συνέχεια, η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ./2017 υπόμνημά της, εξέθεσε τις απόψεις και αντιρρήσεις της, επομένως ικανοποιήθηκε πλήρως το δικαίωμα ακρόασής της, καθιστώντας το σχετικό λόγο της προσφυγής, ουσία αβάσιμο.

Επιπλέον, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό περί ενδεικτικών προθεσμιών για τη Διοίκηση, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των πράξεων επιβολής προστίμων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία **20.02.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της του, με **Α.Φ.Μ.**, και την **τροποποίηση** με αριθ./**2018** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2009

- Η με αριθ./**2018** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.:

Περιγραφή Παράβασης	Ποσό προστίμου βάσει ελέγχου	Ποσό προστίμου βάσει απόφασης
Έκδοση ενός (1) δελτίου αποστολής-τιμολόγιο πώλησης για συναλλαγή μερικώς ανύπαρκτη προς την επιχείρηση του με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 2.960,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ 1, 12 παρ 1, 18 παρ 3 και 9, 19 παρ 1 εδαφ β' περ. β' και γ' του π.δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 και 9 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3β' και 5 του Ν.4337/2015	1.184,00€	1.184,00€

Υποβολή ανακριβούς συγκεντρωτικής κατάστασης έτους 2009, ως προς τους πελάτες της, με καθαρή συνολική αξία τιμολογίων 24.586,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του π.δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015	586,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	2.960,00€	1.184,00€

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

Η Προϊσταμένη του

Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Μαβινίδου Κυράτσα

(Εφοριακός ΠΕ/Α)

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.