



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1125

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ:

- α) της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,
- β) της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014,
- γ) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),
- δ) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Τις υπ' αριθ./....12.2019 και/....12.2019 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013 – 31/12/2013 και 01/01/2014 – 31/12/2014 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ./....12.2019 και/....12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) και το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014), αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (μαιευτήρα-γυναικολόγο), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 2.000,00€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες σε επτά (-7-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 700,00€ και β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.), σε τριάντα μία (-31-) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 7.300,00€, κατά παράβαση των άρθρων 1 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), επισύροντας την κύρωση της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι 8.000,00€ x 25%.

Με την υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (μαιευτήρα-γυναικολόγο), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, πρόστιμο ποσού

1.293,75€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες σε έξι (-6-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 600,00€ και β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.), σε είκοσι δύο (-22-) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσβείσας αξίας 4.575,00€, κατά παράβαση των άρθρων 1 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), επισύροντας την κύρωση της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι 5.175,00€ x 25%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30/12/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 672/20.11.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./.....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), φόρος ποσού 2.761,28€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 2.831,97€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 251,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 5.844,28€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος (ιατρός), με την προσθήκη α) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ποσού 367,52€, ως λογιστικής διαφοράς, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 31 του ν.2238/1994 προϋποθέσεις έκπτωσης και β) της αξίας των μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Π.Υ.), ως αποκρυσβείσας ύλης, ποσού 8.000,00€.

Με την υπ' αριθ./.....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2014, φόρος ποσού 11.896,48€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 5.948,24€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.081,49€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 18.926,21€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη α) της αξίας των μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Π.Υ.), ως αποκρυσβείσας ύλης, ποσού 5.175,00€ και β) εσόδων από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που δεν συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση, ποσού 30.874,94€.

Οι ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εδράζονται επί της από 30/12/2019 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 672/20.11.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων και φόρων και έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

2. Παραβίαση του άρθρου 4 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (ne bis in idem).

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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...». Περαιτέρω, με το άρθρο 73 ορίζεται ότι οι διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) τίθενται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- η υπ' αριθ./.....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 και η υπ' αριθ./.....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), εκδόθηκαν στις 30/12/2019, ήτοι εντός του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 πενταετούς χρόνου παραγραφής και απεστάλησαν με την υπ' αριθ. πρωτ. 36903/31.12.2019 συστημένη επιστολή (ΕΛΤΑ RE.....GR) η οποία παρελήφθη από τον προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από το Πληροφορικό Σύστημα των ΕΛΤΑ, στις 07/01/2020.

- η υπ' αριθ./.....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 και η υπ' αριθ./.....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014), εκδόθηκαν στις 30/12/2019, ήτοι εντός του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν.4174/2013 πενταετούς χρόνου παραγραφής και απεστάλησαν με την ίδια ως άνω συστημένη επιστολή.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παρανόμως οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν μετά την 31/12/2019, δη στις 07/01/2020, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4174/2013, καθώς είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο ΚΦΑΣ στις υπό κρίση χρήσεις, ήτοι 2013 και 2014, δεν ευσταθεί, διότι, από τις μεταβατικές διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκύπτει ότι ο κρίσιμος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο ακόμη και σε χρήσεις πριν την καθολική εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. είναι ο χρόνος έκδοσης της πράξης και όχι ο χρόνος κοινοποίησης αυτής. Σε κάθε περίπτωση οι πράξεις για το έτος 2014 εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραβίασης του άρθρου 4 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α. (ne bis in idem) απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 10/02/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015
για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013**

Πρόστιμο	2.000,00 €
----------	------------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015
για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014**

Πρόστιμο	1.293,75 €
----------	------------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2014**

Κύριος φόρος εισοδήματος	2.761,28 €
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013	2.831,97 €
Εισφορά αλληλεγγύης	251,03 €
Σύνολο για καταβολή	5.844,28 €

**Η υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**

Κύριος φόρος εισοδήματος	11.896,48 €
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013	5.948,24 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.081,49 €
Σύνολο για καταβολή	18.926,21 €

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.