



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/7/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1620

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ. /27.12.2019 και /27.12.2019 οριστικών πράξεων προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ φορολογικών περιόδων 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12/2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καθώς και την από 23/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. 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:

Α) Με την υπ' αριθμ./27.12.2019 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 4.475,63 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 6 του Ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν.4337/2015.

Εδικότερα επιβλήθηκαν πρόστιμα για τις παρακάτω παραβάσεις :

α) τρεις αυτοτελείς παραβάσεις για τη μη έκδοση τριών (3) τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), συνολικής αξίας 14.969,20€, βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 για τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο 3.742,30€ (ήτοι στο 25% της καθαρής αξίας 14.969,20€), κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.10α' του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' και 4 και 5 του Ν. 4337/2015

β) μια γενική παράβαση για τη μη τήρηση Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 200,00€ (ήτοι 600,00€ x1/3), κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.2 περ.α' υποπ.α'β' και 6 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ.ζ', 4 και 5 του Ν. 4337/2015.

γ) μία αυτοτελή παράβαση για τη μη έκδοση ενός (1) Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 592,24€, βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 266,67€, (ήτοι 800,00€x1/3), κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.2 περ.α' υποπ.α'β' και 8 περ.α' του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ.ζ', 4 και 5 του Ν. 4337/2015

δ) μία αυτοτελή παράβαση για μη έκδοση ενός τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, του οποίου δεν μπορεί να προσδιορισθεί η αξία, βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 266,67€, (ήτοι 800,00€x1/3), κατ' εφαρμογή των διατάξεων

του άρθρου 5 παρ.2 περ.α' υποπ.αβ' και 8 περ.α' του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ', 4 και 5 του Ν. 4337/2015.

Β) Με την υπ' αριθμ./27.12.2019 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014-31/12/2014 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 3.750,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 6 του Ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 8 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν.4337/2015.

Εδικότερα επιβλήθηκαν πρόστιμα για τις παρακάτω παραβάσεις

α) πέντε αυτοτελείς παραβάσεις για μη έκδοση πέντε (5) Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 6.949,48€, βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 1.250,00 € (ήτοι 5Χ250€), κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1θ' και 2γ' του Ν. 4174/2013

β) μια παράβαση για τη μη τήρηση Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 και μου επέβαλε ένα πρόστιμο 2.500,00€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1η' και 2ε' του Ν. 4174/2013

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, εκδόθηκαν βάσει της από 23/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό/9.12.2016 εντολής ελέγχου.

Όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματα και αφού λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο οι εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά που προσκόμισε σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν στους λογαριασμούς του διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, καθώς και στον τραπεζικό λογαριασμό στην, που ανήκει στην εταιρεία, της οποίας ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 80%, είχαν μεταφερθεί από την εμβάσματα ύψους 743.082,21€, κατά τη χρήση 2013 και ύψους 565.370,43€, κατά τη χρήση 2014, για τα οποία κλήθηκε από το φορολογικό έλεγχο και προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία προέκυψε ότι τα εμβάσματα αυτά είχαν σταλεί από την εν λόγω εταιρεία για κάλυψη των δαπανών της στην Ελλάδα.

Συγκεκριμένα οι δαπάνες αυτές αφορούσαν τιμολογημένα έξοδα για πλοηγικά, λιμενικά, καβοδέτες, τέλη ασφαλείας, τέλη επιβατών, μετοχικού ταμείου, τελωνείου, παγίων στερεών, απορρυπαντικών και ρυμούλκηση σκαφών, ύψους 778.148,78€ για τη χρήση 2013 και ύψους 433.542,20€ για τη χρήση 2014.

Ο προσφεύγων προσκόμισε επίσης στον έλεγχο στοιχεία για προμήθειες, που είχε λάβει κατά τις χρήσεις αυτές από την εταιρεία από τον, από την εταιρεία και από το

Οι ληφθείσες προμήθειες ανήλθαν, κατά τη χρήση 2013, στο συνολικό ποσό των 19.140,57€ (καθαρή αξία 15.561,44€ πλέον Φ.Π.Α. 3.579,13€) και κατά τη χρήση 2014, στο συνολικό ποσό των 8.547,86€ (καθαρή αξία 6.949,48€ πλέον Φ.Π.Α. 1.598,38€).

Ο φορολογικός έλεγχος, με βάση τα ως άνω στοιχεία, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, **κατά τις ως άνω χρήσεις, ο προσφεύγων άσκησε ατομική επιχείρηση "Τουριστικού πράκτορα", την οποία δεν δήλωσε στη Φορολογική Αρχή.**

Για τις ως άνω ληφθείσες προμήθειες ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει φορολογικά παραστατικά και ως εκ τούτου ο έλεγχος του κατελόγησε τις προβλεπόμενες παραβάσεις για τη μη έκδοση Τ.Π.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των οριστικών πράξεων προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ φορολογικών περιόδων 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./27.12.2019 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίησή της και επιβολή του ένδικου προστίμου.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι άπασες οι οριστικές πράξεις ελέγχου καθώς και η έκθεση ελέγχου, αν και φέρονται κοινοποιηθείσες στις 27.12.2019 από τον εφοριακό υπάλληλο, επειδή παραλήφθηκαν από πρόσωπο που δεν κατονομάζεται ρητώς, το οποίο υπέγραψε με δυσανάγνωστη υπογραφή, θεωρεί ότι το εν λόγω έγγραφο, εφόσον ήθελε θεωρηθεί ότι τούτο συνιστά συστημένη επιστολή, με την οποία έλαβε χώρα κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, τότε, υπό την εκδοχή αυτή, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., η κοινοποίηση των πράξεων αυτών θεωρείται ότι έλαβε χώρα νομίμως μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής (ήτοι από την ημερομηνία του εγγράφου αυτού 27/12/2019, και συγκεκριμένα στις 11/1/2020. Όμως, η ημερομηνία 11/1/2020, οπότε, κατά τα ως άνω λογίζονται κοινοποιηθείσες οι προσβαλλόμενες πράξεις, κείται εκτός της πενταετίας, εντός της οποίας η Φορολογική Αρχή μπορούσε να επιβάλει φόρους για τη φορολογική περίοδο 1/1/2013-31/12/2013.

- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων διαχ. περιόδων 2013 και 2014, λόγω μη εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015: «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 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: α) [...]. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη 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 μια 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 τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα (29.1.2020) της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ : «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες: «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 τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2350/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, ενόψει και των κριθέντων με τις ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934-2935/2017 7μ., 172/2018 7μ., κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους [...].» Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε στις υπ' αριθμ. 2354/2018 (5μ., σκέψη 14 της απόφασης) και 732/2019 (7μ., σκέψη 8 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου Δικαστηρίου.

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) ότι «η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, **παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου και εφόσον καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη,**

κατά τα ήδη κριθέντα [...] (ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων».

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 9 παρ.5 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 84 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Η πενταετής παραγραφή διακόπτεται με τη νόμιμη επίδοση της σχετικής πράξης εντός της πενταετίας.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι άπασες οι οριστικές πράξεις ελέγχου καθώς και η έκθεση ελέγχου θεωρεί ότι του κοινοποιήθηκαν στις 11.1.2020, ήτοι δέκα πέντε (15) ημέρες μετά την ημερομηνία που αναγράφεται στο με αριθ. πρωτοκ./27.12.2019 έγγραφο κοινοποίησης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ασχέτως του γεγονότος ότι φέρονται κοινοποιηθείσες στις 27.12.2019 από τον εφοριακό υπάλληλο, επειδή παραλήφθηκαν από πρόσωπο που δεν κατονομάζεται ρητώς, το οποίο υπέγραψε με δυσανάγνωστη υπογραφή, οπότε είχε εκπνεύσει η 5ετής προθεσμία νόμιμης επίδοσής τους.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, αφενός γιατί, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικά το με αριθ./5.2.2020 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η κοινοποίηση έγινε νομότυπα την 27/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 στο λογιστή του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την από 4.10.2018 εξουσιοδότηση του ιδίου του προσφεύγοντος με θεώρηση γνησίου υπογραφής του, στην οποία αναφέρει ότι «εξουσιοδοτώ τον λογιστή μου με ΑΦΜ να παραλαμβάνει οποιοδήποτε έγγραφο που αφορά τον έλεγχο που διενεργείται στο πρόσωπό μου από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας».

Αφ' ετέρου, ανεξάρτητα με το χρόνο κατά τον οποίο έλαβε χώρα η κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση

του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων νομίμως, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης (27.12.2019) της ως άνω υπ' αριθμ./27.12.2019 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διακόπηκε τόσο η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013, όσο και η κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 για το έτος 2013. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, στο βαθμό που αφορά, καθ' ερμηνεία του, στο φόρο εισοδήματος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο της μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων, λόγω μη εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν.4337/2015 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2.

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 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:

α) β) γ).....δ)..... ε)

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 μια 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.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Διαδικαστικές παραβάσεις (όπως αυτές ίσχυαν για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους) ορίζεται ότι:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων [και την έκδοση στοιχείων], όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, για τις καταλογισθείσες σε βάρος του προσφεύγοντος επιβλήθηκαν πρόστιμα για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013-31/12/2013 σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 ν.4337/2015 και για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2014-31/12/2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν.4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του δεν αμφισβητεί την εκ μέρους του διάπραξη των καταλογισθεισών παραβάσεων ούτε προσκομίζει στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /27.12.2019 και /27.12.2019 οριστικών πράξεων προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ φορολογικών περιόδων 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12/2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Φορολογική περίοδος 1/1/2013-31/12/2013

Υπ' αριθμ. /27.12.2019 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου

Συνολικό ποσό προστίμου: 4.475,63 ευρώ

B) Φορολογική περίοδος 1/1/2014-31/12/2014

Υπ' αριθμ. /27.12.2019 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου

Συνολικό ποσό προστίμου: 3.750,00 ευρώ

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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

