



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1648

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 10/11/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ.:, κατοίκου Μεθώνης Μεσσηνίας, κατά των υπ' αριθ. /03-10-2017, /03-10-2017, /03-10-2017, /03-10-2017, /03-10-2017 και /03-10-2017 πράξεων επιβολής προστίμου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988, για τη χρήση 2015, υπ' αριθ. /03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988, για τη χρήση 2011,

υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2014, υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2012, υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2010 και υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 21/09/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.: 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./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1809/1988-Φορολογικοί Μηχανισμοί) για τη χρήση 2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990, ύψους 600,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου ως άνω νόμου.

Με την υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1809/1988-Φορολογικοί Μηχανισμοί) για τη χρήση 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990, ύψους 600,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου ως άνω νόμου.

Με την υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1809/1988-Φορολογικοί Μηχανισμοί) για τη χρήση 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990, ύψους 600,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου ως άνω νόμου.

Με την υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1809/1988-Φορολογικοί Μηχανισμοί) για τη χρήση 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990, ύψους 600,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου ως άνω νόμου.

Με την υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1809/1988-Φορολογικοί Μηχανισμοί) για τη χρήση 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990, ύψους 600,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου ως άνω νόμου.

Με την υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1809/1988-Φορολογικοί Μηχανισμοί) για τη χρήση 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 10

του ν. 1809/1990, ύψους 600,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου ως άνω νόμου.

Ειδικότερα, κατά τη διενέργεια ελέγχου που διενεργήθηκε στις 28/09/2015 στην επιχείρηση της προσφεύγουσας από το ΣΔΟΕ Δυτικής Ελλάδος Πελοποννήσου και Νοτίων Ιονίων Νήσων (Τμήμα Ερευνών Β' Πάτρας), διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης από μη δηλωθείσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΤΜ και συγκεκριμένα την με αριθμό μητρώου, οι οποίες ωστόσο βρέθηκαν καταχωρημένες στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Εν συνεχεία, απεστάλη το με αρ. πρωτ./12-02-2016 Δελτίο Πληροφοριών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, η οποία, αποδεχόμενη τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις και καταλόγισε για τις χρήσεις 2010-2015 παραβάσεις για έκδοση στοιχείων, από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο ΦΗΜ ή σύστημα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση ή την μερική ή ολική ακύρωση των ανωτέρω πράξεων επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

- Από αμέλεια ή παράλειψη δεν δηλώθηκε η ΦΤΜ στο TAXIS.
- Οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την επίμαχη ΦΤΜ είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία και είχαν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος.
- Η ΦΤΜ δηλώθηκε κανονικά και επιβλήθηκε το πρόστιμο της εκπρόθεσμης δήλωσης.
- Δεν υπήρξε δόλος αλλά αμέλεια.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1154/2017 κάποιες από τις κρινόμενες χρήσεις για τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο έχουν παραγραφεί λόγω πενταετίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 1809/1988: «2. Ο αγοραστής ή χρήστης ή κάτοχος υποχρεούται να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας που υπάγεται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, στην οποία αναγράφονται ο τρόπος και η ημερομηνία απόκτησης, τα στοιχεία του οικείου παραστατικού, καθώς και ο ακριβής τόπος (διεύθυνση της έδρας, υποκαταστήματος ή άλλου χώρου), στον οποίο πρόκειται να εγκαταστήσει και να λειτουργήσει τη συγκεκριμένη μηχανή.

Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής, όπως μεταφοράς σε άλλη εγκατάσταση, παύση δραστηριότητας, πλήρωση μνήμης, αλλαγή κατόχου κ.λπ. ο ως άνω υπόχρεος δηλώνει τη μεταβολή αυτή μέσα στην πιο πάνω προθεσμία και κατά τον ίδιο τρόπο.

Οι αγοραστές ή χρήστες, στην ίδια προθεσμία, υποχρεούνται να προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το βιβλιάριο συντήρησης κάθε καινούργιας φορολογικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος προς θεώρηση. Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και στην περίπτωση αντικατάστασης της φυσικής μνήμης της μηχανής. Το βιβλιάριο συντήρησης ακολουθεί το φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα σε κάθε περίπτωση μεταβολής εγκατάστασης του χρήστη ή κατόχου, ο οποίος έχει τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 10 του ν. 1809/1988 το οποίο, παρέμεινε σε ισχύ για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015, ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των

φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι Εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

α)

β)

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

γ.1. Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεωρήτων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β' και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

γ.2. ...

γ.3. ...

δ) Η μη δήλωση κάθε φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος θεωρείται γενική παράβαση και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση. Για κάθε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος, μετά την προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καταλογίζεται μία παράβαση ανά εκπρόθεσμη δήλωση ανεξάρτητα του χρόνου υποβολής της και του πλήθους των φορολογικών μηχανισμών ή συστημάτων που περιλαμβάνονται σε αυτή και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση.....»

Επειδή όπως ορίζεται και ισχύει για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους στην περ. β' της παρ. 8 του άρθρου 5 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ): «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α), β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1093/26-04-2011 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι η περ. β' του ως άνω άρθρου τροποποιείται με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 ως εξής: «β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία (3) εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Τα αναφερόμενα στα δύο προηγούμενα εδάφια ισχύουν αναλόγως και όταν δεν έχει παρέλθει ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.»

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1110/13-05-2011 ορίστηκε ότι: «1. Οι παραβάσεις έκδοσης αθεωρήτων στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 είναι κατ' αρχήν αυτοτελείς, όμως υπό ορισμένες προϋποθέσεις, κατά πλάσμα του νόμου, θεωρούνται σαν γενικές, προκειμένου να εξομαλυνθούν περιπτώσεις αντικειμενικών προστίμων δυσανάλογων με το μέγεθος της παράβασης.

Έτσι διακρίνουμε τις εξής δύο περιπτώσεις αυτοτελών παραβάσεων που ουσιαστικά λογίζονται σαν γενικές.

α. Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων **εκ παραδρομής**, που διαπιστώνεται **εντός** του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων λογίζεται σαν γενική με Σ.Β. = 1

β. Η έκδοση αθεωρήτων στοιχείων, **χωρίς** να συντρέχουν οι προϋποθέσεις παραδρομής, που διαπιστώνονται ομοίως **εντός** του χρόνου ενημέρωσης λογίζεται σαν γενική με Σ.Β. = 3.

Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι η διαπίστωση έκδοσης αθεωρήτων στοιχείων που δεν είναι καταχωρημένα στα βιβλία, ενώ έχει παρέλθει ο χρόνος ενημέρωσης αυτών συνιστά αυτοτελείς παραβάσεις.»

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α), β) έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο, γ)....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014: «2. Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου.

Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.»

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015: «Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Α' 251) αντικαθίσταται από τότε που ίσχυσε ως εξής: «Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.», ενώ με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευσή του παρόντος», ήτοι από 17/10/2015.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1252/20-10-2015 προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) – Περ. ζ) παρ. 2: «Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015).»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εξέδιδε αποδείξεις λιανικής πώλησης από την φορολογική ταμειακή μηχανή με αρ. μητρώου, από την αγορά αυτής στις 28/05/2010 μέχρι και τις 05/08/2015, ημερομηνία κατά την οποία διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ ο αρχικός έλεγχος.

Επειδή η έκδοση στοιχείων από ΦΤΜ εγκεκριμένη, αλλά μη δηλωμένη στην αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, λογίζεται ως έκδοση αθεωρήτων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, προκειμένου να μην επιβληθεί πρόστιμο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες εκ παραδρομής εκδίδονται αθεώρητα αντί θεωρημένων φορολογικών στοιχείων, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι οριζόμενες στην παρ. 5 του άρθ. 5 του ν. 2523/1997 προϋποθέσεις, ήτοι τα στοιχεία αυτά να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και η παράλειψη αυτή να γνωστοποιηθεί εγγράφως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Στην κρινόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα εξέδιδε αθεώρητες αποδείξεις λιανικής πώλησης από τις 28/05/2010 (ημερομηνία αγοράς της ταμειακής μηχανής) μέχρι και τις 05/08/2015 (ημερομηνία διενέργειας ελέγχου από το ΣΔΟΕ), από την με αρ. μητρώου Φ.Τ.Μ., την οποία δεν είχε δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι προαναφερθείσες αποδείξεις ήταν καταχωρημένες στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, ωστόσο η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί σε γνωστοποίηση στην αρμόδια φορολογική αρχή ως όφειλε. Συνεπώς, εφόσον δεν συνέτρεχαν αθροιστικά οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις, ορθώς καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή πράξεις πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1990 για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994: «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 ή
- δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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 όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «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. 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, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ορίζουν στο άρθρο 84, 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. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 με βάση το άρθρο 113 του ίδιου νόμου.

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή οι κρινόμενες χρήσεις 2011 έως και 2015 παραγράφονται βάσει του κανόνα της πενταετούς παραγραφής στις 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019, 31/12/2020 και 31/12/2021 αντίστοιχα και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου κατά την έκδοση στις 03/10/2017 και κοινοποίηση στις 11/10/2017 των προσβαλλόμενων πράξεων για τις ανωτέρω χρήσεις δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, η διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010 αρχικώς παραγραφόταν βάσει της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2016.

Επειδή ωστόσο στις 19/02/2016 περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας το με αρ. πρωτ./12-02-2016 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας, το οποίο κρίθηκε ως νέο στοιχείο, συνεπεία του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ./14-06-2017 εντολή ελέγχου. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την χρήση 2010, τα νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (ήτοι η από 12/12/2016 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ), περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά το τελευταίο έτος του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, εμπίπτει στις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και παρατείνεται για ένα ακόμη έτος, ήτοι μέχρι τις 31/12/2017.

Επειδή περαιτέρω στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής: «4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. ΝΣΚ 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.»

Επειδή στην εξεταζόμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αλλά και το σύστημα Taxis, για την επίμαχη χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011) η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμα (18/01/2012) τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Κατά συνέπεια, λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της εν λόγω δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 173/2006 γνωμοδότηση ΝΣΚ, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, κατά την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, για τη χρήση 2010, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν αμφισβητείται η διάπραξη των αποδιδόμενων παραβάσεων και παραλείψεων που καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις, καθόσον, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν άλλον ισχυρισμό πέραν αυτών της αμέλειας και της παραγραφής, ούτε στρέφεται με οποιονδήποτε άλλο τρόπο κατά του κύρους και της νομιμότητας των κρινόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την επικύρωση των: υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2015, υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2011, υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2014, υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2012, υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2010 και υπ' αριθ./03-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 1809/1988 για τη χρήση 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης-Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Έτος 2010: Πρόστιμο παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990: 600,00 €

β) Έτος 2011: Πρόστιμο παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990: 600,00 €

γ) Έτος 2012: Πρόστιμο παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990: 600,00 €

δ) Έτος 2013: Πρόστιμο παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990: 600,00 €

ε) Έτος 2014: Πρόστιμο παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990: 600,00 €

στ) Έτος 2015: Πρόστιμο παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1990: 600,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.