



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 21/ 09/ 2017

Αριθμός Απόφασης 5169

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. 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' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **26/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση επιχείρησης «.....», ΑΦΜ που εδρεύει στη με κεντρικά γραφεία επί της Περιφερειακής οδού με αντικείμενο εργασιών " Χονδρικό Εμπόριο Καυσίμων " κατά:

1) Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., **οικονομικού έτους 2009**.

2) Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2008**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5 τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., **οικονομικού έτους 2009**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 61.360,79€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 73.632,95€, ήτοι συνολικού ποσού 134.993,74€. Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., με την **διαπίστωση λογιστικών διαφορών** ύψους 244.367,12€, το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/03/2017 (Α.Χ.Κ/...).

- Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., **οικονομικού έτους 2010**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 32.428,29€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 38.913,95€, ήτοι συνολικού ποσού 71.342,24€. Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., με την **διαπίστωση λογιστικών διαφορών** ύψους 128.637,07€, το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/03/2017 (Α.Χ.Κ .../...).

- Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., **οικονομικού έτους 2011**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 14.324,19€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 17.189,03€, ήτοι συνολικού ποσού 31.513,22€. Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., με την **διαπίσ-**

τωση λογιστικών διαφορών ύψους 58.233,44€, το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/03/2017 (Α.Χ.Κ/...).

ΣΗΜΕΙΩΣΗ. Οι παραπάνω λογιστικές διαφορές περιγράφονται αναλυτικά στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

- Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2008** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ από το ποσό (153.983,59€) σε ποσό (41.206,52€) ήτοι διαφορά (112.762,07). Η μείωση του ποσού προέκυψε λόγω του ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ΦΠΑ εκπτώσεων επί τζίρου, ποσού 112.762,07€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ.α΄ του Ν. 2859/00.

- Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2009** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού 193.143,15€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 231.771,78€, ήτοι συνολικού ποσού 424.914,93€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω του ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ΦΠΑ εκπτώσεων επί τζίρου, ποσού 119.088,22€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ.α΄ του Ν. 2859/00, το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/03/2017 (Α.Χ.Κ .../...).

- Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2010** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού 193.143,15€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 231.771,78€, ήτοι συνολικού ποσού 424.914,93€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω του ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ΦΠΑ εκπτώσεων επί τζίρου, ποσού 149.998,20€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ.α΄ του Ν. 2859/00, το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/03/2017 (Α.Χ.Κ .../...).

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με βάση την υπ' αρ...../2015 εντολή ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. του προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, η οποία συνέταξε τις από 17-03-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 & των ΠΟΛ 1037/05,1081/05 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν. 2859/2000 & των ΠΟΛ 1037/05,1081/05

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** και της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2008** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι κατά το χρόνο έκδοσης των Πράξεων η χρήση 2008, είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων.
- Ότι στην υπ' αριθ./2007 γνωστοποίηση που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης η αναγραφή του έτους που αφορά τις εκπτώσεις επί τζίρου έγινε χειρόγραφα από υπάλληλο και δεν ήταν σε γνώση της εταιρείας μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και χρηστής διοίκησης.

Ως προς το ΦΠΑ

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 66§3 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: « Για τους σκοπούς του Κώδικα ως «φοροδιαφυγή» νοείται: 1)..2)...3) α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας.....4).....5).», με τις διατάξεις του άρθρου **36§3 του ιδίου νόμου**, ότι «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ιδίου νόμου**, 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», με τις διατάξεις του **άρθρου 67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», με τις διατάξεις του **άρθρου 73 του ιδίου νόμου**, ότι «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις» και με τις διατάξεις του **άρθρου 57§1 του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι. « 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων σε βάρος της έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του ΦΠΑ της χρήσης 2008. κοινοποιήθηκε σε αυτήν μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 57 του ν.2859/2000 πενταετίας. Ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, διότι,

σύμφωνα με τις ανωτέρω εκτιθέμενες διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν.4174/2013 και του άρθρου 57§1 του ν. 2859/2000 όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική χρήση, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμού φόρου και προστίμου, παραγράφεται ύστερα από την πάροδο των πέντε ετών από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης, ήτοι μέχρι 31-12-2014. Περαιτέρω, από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 66§3, 36§3, 72§11 και 73 του ν.4174/2013, προκύπτει ότι, αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας νοούνται ως αδικήματα φοροδιαφυγής, τα οποία παραγράφονται μετά την παρέλευση εικοσαετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης, εφόσον κατά την 01/01/2014 ημερομηνία έναρξης ισχύος του κώδικα, το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, εφόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008, προέκυψε αδίκημα φοροδιαφυγής ως προς το ΦΠΑ (συμψηφισμός ΦΠΑ άνω των 50.000,00€ άρθρο 66§ 3 ν. 4174/2013), και επειδή το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή Φ.Π.Α. κατά την 01/01/2014, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4174/2013 δεν είχε παραγραφεί, η παραγραφή επέρχεται μετά την πάροδο εικοσαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η δήλωση, ήτοι ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται στις 31/12/2029.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19§5περ. α΄ του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι :

« 5.Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.

Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. »

Περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1212/1996** διευκρινίστηκε ότι :

«Β.- Να γίνεται γνωστοποίηση των χορηγούμενων ποσοστών έκπτωσης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ

Αναγκαία προϋπόθεση που απαιτείται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α` της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86, προκειμένου οι χορηγούμενες στον αγοραστή, από τον προμηθευτή, εκπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση, είναι ότι, τα χορηγούμενα δραχμικά ή ποσοτικά μεγέθη έκπτωσης λόγω τζίρου, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του ΔΟΥ, τουλάχιστο 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

- Η δήλωση γνωστοποίησης θα υποβάλλεται μια φορά και θα εξακολουθεί να ισχύει μέχρι αυτή να αντικατασταθεί δια της υποβολής νεώτερης, αρχικής, τροποποιητικής ή συμπληρωματικής. »

Επειδή, από το με αρ. πρωτ./2007 αντίγραφο γνωστοποίησης που παραδόθηκε στον έλεγχο από την προσφεύγουσα επιχείρηση, προκύπτει ότι η χειρόγραφη προσθήκη του έτους (2007) ήταν σε γνώση της.

Επίσης στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης βρίσκεται όμοιο αντίγραφο με αυτό που είχε η προσφεύγουσα.

Επίσης η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4446/2016 υπέβαλε εκ νέου στην Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, στις 06-02-2017, την γνωστοποίηση του άρθρου 19§5 περ. α' του Ν. 2859/00 και της ΠΟΛ 1212/96, αναφέροντας το ποσοστό εκπτώσεων επί τζίρου που θα παρείχε η προσφεύγουσα από 01-01-2007, πράγμα που αποδεικνύει ότι δεν είχε υποβάλει για τα έτη 2008-2009 & 2010, μέσα στα χρονικά όρια που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ως αφορά την φορολογία του ΦΠΑ, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17-03-2017 έκθεση μερικού ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Ως προς το εισόδημα

Επειδή, με τις διατάξεις 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», 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. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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 ».**

Επειδή, με την υπ' αρ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ (Ολομέλεια), κρίθηκε ότι:

«.....6. Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το

άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίζει. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

7. Επειδή, κατά το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151).....

8. . Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου:.....

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις:.....

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους

υποχρεώσεις. . Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων.....»»

Επειδή, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 3 του Ν. 4174/2013, δεδομένου ότι ο φόρος που αναλογεί δεν υπερβαίνει τις 100.000,00€, και επιπλέον η κοινοποίηση της επίμαχης οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος, χρήσης 2008 έγινε στις 27-03-2017, ενώ σύμφωνα με τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής έπρεπε να γίνει μέχρι στις 31-12-2014, λαμβάνοντας υπόψη και την υπ. αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣΤΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις

στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/26-04-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και:

1.Την ακύρωση της υπ’ αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., **οικονομικού έτους 2009.**

2.Την επικύρωση της/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2008,**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - βάσει της παρούσας απόφασης:

ΜΕΙΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ: 112.762,07 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

α/α

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.