



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 30/10/2017

Αριθμός απόφασης: 5637

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02.06.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», (ΑΦΜ «.....»), κατοίκου Αθηνών, οδός «.....», κατά των υπ' αριθμ. «.....»/2016 και «.....»/2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2002 και 2003, αντιστοίχως, και κατά των υπ' αριθμ. «.....»/2016 και «.....»/2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. «.....»/2016 και «.....»/2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2002 και 2003, αντιστοίχως, και τις υπ' αριθμ. «.....»/2016 και «.....»/2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 16.11.2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΙ 2017 ΕΜΠ/27.06.2017 Υπόμνημα του προσφεύγοντα ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/24.10.2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ ως απάντηση στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΞ 2017 ΕΜΠ/19.10.2017 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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:

- i. Με την υπ' αριθμ. «.....»/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 01/01 - 31/12/2001) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.501.314 δρχ (68.969,37 €), πλέον 28.201.577 δρχ (82.763,25 €) (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 51.702.891 δρχ (151.732,62 €).
- ii. Με την υπ' αριθμ. «.....»/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 01/01 - 31/12/2002) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 90.739,70 €, πλέον 108.887,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 199.627,04 €.
- iii. Με την υπ' αριθμ. «.....»/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 01/01 - 31/12/2001 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 1.254.240 δρχ (3.680,82 €), πλέον 1.505.088 δρχ (4.416,99 €) (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 2.759.328 δρχ (8.097,81 €).
- iv. Με την υπ' αριθμ. «.....»/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ χρήσης 01/01 - 31/12/2002 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 5.135,67 €, πλέον 6.162,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 11.298,47 €.

Σύμφωνα με τις από 16.11.2016 οικείες εκθέσεις τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, ο προσφεύγων με την ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «....» εξέδωσε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 01/01 - 31/12/2001 και πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 01/01 - 31/12/2002, όπως παρουσιάζονται στους κάτωθι πίνακες, προς την εταιρεία «.....» (ΑΦΜ «.....»), σύμφωνα και με το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/02.08.2006 Δελτίο Πληροφοριών του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (ΔΕΚ) Αθηνών (αριθμ. πρωτ. εισερχ. στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ: «.....»/07.08.2006) που συντάχθηκε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου στην ως άνω λήπτρια εταιρεία.

Χρήση: 01/01 - 31/12/2001					
A/A	Είδος στοιχείου	Αριθμός - Ημ/νία	Καθαρή Αξία (δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	Συνολική Αξία (δρχ)
1	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«....»/08.01.2001	26.500.000	4.770.000	31.270.000
2	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«....»/05.03.2001	10.000.000	1.800.000	11.800.000
3	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«....»/02.07.2001	15.000.000	2.700.000	17.700.000
4	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«....»/03.09.2001	10.000.000	1.800.000	11.800.000
5	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«....»/01.11.2001	25.600.000	4.608.000	30.208.000
	ΣΥΝΟΛΟ		87.100.000	15.678.000	102.778.000
			255.612,62 €	46.010,27 €	301.622,89 €

Χρήση: 01/01 - 31/12/2002					
A/A	Είδος στοιχείου	Αριθμός - Ημ/νία	Καθαρή Αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Συνολική Αξία (€)
1	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«...»/09.01.2002	31.044,00	5.587,92	36.631,92
2	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«...»/01.03.2002	3.600,00	648,00	4.248,00
3	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«...»/01.03.2002	40.000,00	7.200,00	47.200,00
4	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«...»/06.05.2002	100.000,00	18.000,00	118.000,00
5	ΔΑ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«...»/01.07.2002	182.000,00	32.760,00	214.760,00
	ΣΥΝΟΛΟ		356.644,00	64.195,92	420.839,92

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. «...»/24.12.2013 εντολή τακτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ για τον προσφεύγοντα με αντικείμενο ελέγχου ΚΒΣ, εισόδημα, ΦΠΑ και λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές. Κατόπιν των υπ' αριθμ. «...»/30.12.2013 και «...»/31.12.2013 γνωστοποιήσεων προς τη δ/ση της έδρας και της οικίας του προσφεύγοντα, αντιστοίχως, ενημερώθηκε για τον υπό κρίση έλεγχο. Στις 01.04.2015 ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της ατομικής του επιχείρησης όπου διαπίστωσε ότι έχει εγκαταλείψει τον εν λόγω χώρο, ενώ στις 03.04.2015 απέστειλε το υπ' αριθμ. «...»/03.04.2015 αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στις 07.04.2015, καθώς προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ προσκομίζοντας το τηρούμενο χειρόγραφο βιβλίο εσόδων εξόδων, ενώ ανέφερε πως τα λοιπά βιβλία και παραστατικά είχαν παραδοθεί σε υπάλληλο της υπηρεσίας σε προγενέστερο έλεγχο.

Σύμφωνα με τον υπό κρίση έλεγχο, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά και βάσει της από 05.04.2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου ΚΒΣ εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. «...»/2016 και «...»/2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Κατά των πράξεων αυτών, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. «...»/26.05.2016 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απερρίφθη σιωπηρώς στις 24.10.2016 και κατά αυτής, ο προσφεύγων έχει ασκήσει την υπ' αριθμ. ΠΡ«...»/18.11.2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επειδή τα συνολικά έσοδα του προσφεύγοντα για τις επίδικες χρήσεις προκύπτουν αποκλειστικά από τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνεπώς αποτελούν ιδιαίτερα μεγάλο οικονομικό μέγεθος με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία του ανακριβή βάσει του άρθρ. 30§4γ' και §7 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ «...» ΕΙ 2017 ΕΜΠ/27.06.2017 Υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση των υπ' αριθμ. «...»/2016, «...»/2016, «...»/2016 και «...»/2016 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεων 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002, αντιστοίχως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η έκδοση νέας εντολής ελέγχου και η διενέργεια νέου φορολογικού ελέγχου είναι απαράδεκτη, καθώς είχε ήδη ξεκινήσει έλεγχος σε βάρος του το 2008/2009 και άρα, ο νέος έλεγχος το 2013 δεν αποτελεί νόμιμη ενέργεια της Διοίκησης.
- Η έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι απαράδεκτη λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό στις χρήσεις 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002, καθώς η προθεσμία παραγραφής είναι πενταετής, ενώ οι σχετικές παρατάσεις που έχουν δοθεί καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις εν λόγω ημ/νίες, ενώ ακόμη και η δεκαετής παραγραφή, την οποία αρνείται, δεν τυγχάνει, εν προκειμένω, εφαρμογής. Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, οι ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009 και 3842/2010 (όπως και οι εκδοθέντες μεταγενεστέρως) κατά τις

διατάξεις αυτών που προβλέπουν παράταση της παραγραφής, κρίθηκαν αντισυνταγματικοί και μη εφαρμοστέοι.

- Το Σημείωμα Διαπιστώσεων είναι απολύτως ανατιολόγητο καθώς δεν μνημονεύονται οι λόγοι που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων και οι προσωρινές πράξεις είναι απολύτως άκυρες.
- Επί της ουσίας, ο έλεγχος μη νόμιμα απέρριψε τους ισχυρισμούς του, καθώς η συνεργασία του προσφεύγοντα με την εταιρεία «....» ήταν πραγματική και τα υπό κρίση τιμολόγια, αν και δεν εξοφλήθηκαν πλήρως, δεν ήταν εικονικά. Επομένως, ο έλεγχος δεν έπρεπε να κρίνει τα βιβλία του ανακριβή.

Επειδή στο άρθρο 72§11 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «11. 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 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 (ΚΦΕ), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), οριζόταν 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν ότι: "2. 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 προϊστάμενου 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. [...]».

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ... 2. ... 3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊστάμενου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) 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. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης."

Επειδή, με την πρόσφατη απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε ότι «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: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι

30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α΄58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α΄113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α΄ 175/30.9.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». Άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α΄ 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α΄ 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». Άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α΄ 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α΄ 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α΄ 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016

(Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «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» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, Α' 129/17.10.2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85), ορίστηκε 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...».

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 ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1154/2017 με θέμα την 'Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων': «Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες: 1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι

:

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/13	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η ΠΟΛ.1142/15.9.2016 και η ΠΟΛ.1088/2017), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

δ) Σε κάθε περίπτωση, τα οριζόμενα στις παρ. 1, 2, 3, 4 και 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270/30.12.2016) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, περί καθορισμού των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν το έτος 2017 και ειδικότερα περί της δυνατότητας ανακατάταξης των υποθέσεων σε σειρά προτεραιότητας, έχουν εφαρμογή και εν προκειμένω.

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 16.11.2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου, με το υπ' αριθμ. πρωτ. «....»/02.08.2006 (αριθμ. πρωτ. εισερχ. «....»/07.08.2006) Δελτίο Πληροφοριών του ΔΕΚ Αθηνών, γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ ότι κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρεία «....» (ΑΦΜ «....»), διαπιστώθηκε ότι ήταν λήπτρια πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 01/01 - 31/12/2001 και πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 01/01 - 31/12/2002 εκδόσεως του προσφεύγοντα, ο έλεγχος του οποίου υπάγεται στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ. Σύμφωνα με την Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρεται ότι είχε εκδοθεί αρχικά η υπ' αριθμ. «....»/24.08.2006 εντολή ελέγχου, αλλά επειδή οι ελεγκτές υπάλληλοι μεταφέρθηκαν σε άλλα τμήματα της υπηρεσίας, εκείνος ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε, συνεπώς εκδόθηκε, στη συνέχεια, η υπ' αριθμ. «....»/24.12.2013 εντολή ελέγχου. Κατόπιν του υπό κρίση ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η εικονικότητα των ως άνω φορολογικών στοιχείων και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. «....»/2016 και «....»/2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, κατά των οποίων, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. «....»/26.05.2016 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία απερρίφθη σιωπηρώς στις 24.10.2016 και κατά αυτής, ο προσφεύγων έχει ήδη ασκήσει προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Ως προς το φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ, συντάχθηκαν οι υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, βάσει των οποίων η

εικονικότητα των στοιχείων, από τα οποία προκύπτει και το σύνολο των εσόδων του προσφεύγοντα για τις δύο επίδικες χρήσεις, οδήγησε τον έλεγχο στην κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων και στην έκδοση των προσβαλλόμενων υπ' αριθμ. «....»/2016, «....»/2016, «....»/2016 και «....»/2016 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, διαβιβάσαμε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ «....» ΕΞ 2017 ΕΜΠ/19.10.2017 έγγραφο προς τη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ προκειμένου να μας αποστείλουν τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του προσφεύγοντα για την ατομική του επιχείρηση, για τις επίδικες χρήσεις 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002, γνωστοποιώντας μας την εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη υποβολή αυτών, λόγω του προβαλλόμενου ισχυρισμού του περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων στις εν λόγω χρήσεις σε συνδυασμό με την πρόσφατη απόφαση του ΣτΕ 1738/2017, την υπ' αριθμ. 2642/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ και την ΠΟΛ 1154/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Σε απάντηση του ως άνω εγγράφου μας, η Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, μας απέστειλε μέσω τηλεομοιοτυπίας (fax) το υπ' αριθμ. πρωτ. «....»/24.10.2017 έγγραφό της με το οποίο μας γνωστοποίησε ότι οι υπ' αριθμ. «....»/31.05.2002 και «....»/14.04.2003 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε1 και Ε3) και οι υπ' αριθμ. «....»/25.02.2002 και «....»/10.02.2003 εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002, αντιστοίχως, έχουν υποβληθεί **εμπρόθεσμα** διαβιβάζοντας συνημμένα και τις ίδιες τις δηλώσεις.

Συνεπώς, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής για το φόρο εισοδήματος βάσει άρθρου 84§5 του ν. 2238/1994 ούτε οι διατάξεις περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής για το ΦΠΑ βάσει άρθρου 57§2 του ν. 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 1623/2016 απόφαση ΣτΕ: «9.....Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.....

12... Εξάλλου, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της

φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, ΣτΕ 3955/2012]».

Επειδή, εν προκειμένω, το υπ' αριθμ. πρωτ. «....»/02.08.2006 (αριθμ. πρωτ. εισερχ. «....»/07.08.2006) Δελτίο Πληροφοριών του ΔΕΚ Αθηνών περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του προσφεύγοντα, ως "νέο στοιχείο" υπό την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, ήταν ήδη στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ πριν τη λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (ήτοι 31.12.2007 για τη χρήση 2001 και 31.12.2008 για τη χρήση 2002), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία, όπως αντιστοίχως και για το ΦΠΑ βάσει άρθρου 57§3 του ν. 2859/2000.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002 έχει ήδη παραγραφεί βάσιμως προβάλλεται, καθώς στην προκειμένη υπόθεση, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί **πενταετούς** παραγραφής και για το φόρο εισοδήματος και για το ΦΠΑ, η προθεσμία των οποίων συμπληρώθηκε την 31.12.2007 για τη χρήση 2001 και την 31.12.2008 για τη χρήση 2002.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 02.06.2017 και με αριθμ. πρωτ. «....» ενδικοφανούς προσφυγής του «....» (ΑΦΜ «....») και την **ακύρωση** των υπ' αριθμ. «....»/2016, «....»/2016, «....»/2016 και «....»/2016 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεων 01/01 - 31/12/2001 και 01/01 - 31/12/2002, αντιστοίχως.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Μηδέν

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.