



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ.: 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX: 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 13.11.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 5842

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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. Την από 14-06-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, επί της οδού «.....», κατά της υπ' αριθ. «.....»/12.05.2017 Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 14.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12.05.2017 προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.953,33 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2010 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου, 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις των άρθρων 5 § 2^α και 10 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τα διατάξεις των άρθρων 7 § 3ζ' του ν. 4337/2015 κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά, την μη έκδοση Α.Π.Υ. σε δέκα (10) διαφορετικές περιπτώσεις, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αιτιολογία για τη μη έκδοση ΑΠΥ στους «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....»,
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα, διότι στο σώμα της δεν περιλαμβάνεται το περιεχόμενο της εισήγησης των αρμόδιων φορέων.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

§11. 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.

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.

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§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.

§2. Κατ' εξαίρεση, η θεθαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

§3.Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:
α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής

§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 ενάσκηση 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 παρ. 2 του άρθρου 68.

**** Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου,

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.

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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.

**** Η παράγραφος 2 του άρθρου 68, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.

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 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. 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 σύμφωνα και με την υπ' αριθ. **327/2004** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «... Ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81). Συμπληρωματικό στοιχείο επίσης αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90. ... Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ή κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε. και οι οποίες δεν εκδόθηκαν κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ....», όπως εν προκειμένω η διενέργεια ελέγχου δεν προκλήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα **Μερικός Έλεγχος** Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Β.Σ. για την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων , για τα **οικ. έτη 2001 - 2011** δυνάμει της υπ' αριθ. «.....»/20.09.2016 **εντολής μερικού ελέγχου** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, που εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτ. «.....»/11.03.2016 Δελτίου Πληροφοριών της Δ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 22.02.2016 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Κ.Β.Σ. της ΕΙΔΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΕΙΑΣ Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ.

Επειδή, στις 09.03.2011 περιήλθε στο Σ.Δ.Ο.Ε. ανώνυμη καταγγελία συνεπεία της οποίας σχηματίστηκε πληροφοριακό δελτίο, το οποίο έλαβε αριθμό καταχώρησης ICIS «.....»/10 και Π.δ. «.....»/10. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτό και το επισυναφθέν στην ως άνω καταγγελία ιδιωτικό συμφωνητικό σύστασης αφανούς εταιρείας, η προσφεύγουσα δικηγόρος είχε καταβάλλει το ποσό των 100.000,00 € ως συμμετοχή της στο κεφάλαιο αφανούς εταιρείας, με συνολικό κεφάλαιο 300.000,00 €.

Η εντολή ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. εκδόθηκε για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και της διερεύνησης τυχόν προσαύξησης περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, μέσω του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι τραπεζικές καταθέσεις, που ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής κατόπιν ανοίγματος λογαριασμών, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2 του ν. 2238/1994**, και το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων **84 § 4 του ν. 2238/1994** και του άρθρου **72 § 11 του ν. 4174/2013**, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1154/04.10.2017 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

“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:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/1		
Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με άρθ. 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 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α',	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με άρθ. 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη 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.....

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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα κατωτέρω:

1. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα (αριθμός εντολής ελέγχου «.....»/20.09.2016), συνεπεία του με αριθμ. πρωτ. «.....»/11.03.2016 εγγράφου της Δ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 22.02.2016 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Κ.Β.Σ. της ΕΙΔΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΕΙΑΣ Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ.

2. στην ως άνω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., σελίδα 56-57, αναγράφεται, “.... Έπειτα από την αποδοχή ή την αντίκρουση των ισχυρισμών που παρατίθενται στα υπομνήματα της ελεγχόμενης και των παραδοχών του ελέγχου βάση των διατάξεων που ίσχυαν, των ελεγκτικών διαδικασιών και των αρχών της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος καταλήγει στη διαπίστωση των παραβάσεων για τις χρήσεις από το 2000 έως και το 2010, όπως αυτές συνοψίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ/ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ
2003	μη έκδοση 3 φορολογικών στοιχείων	830,0
2004	μη έκδοση 1 φορολογικών στοιχείων	200,0
2005	μη έκδοση 3 φορολογικών στοιχείων	690,0
2006	μη έκδοση 1 φορολογικών στοιχείων	500,0

2007	μη έκδοση φορολογικών στοιχείων χωρίς προσδιορισμό πλήθους συναλλαγών	6.062,7
2007	ανακριθής έκδοση 1 φορολογ. Στοιχείου	1.998,6

Υστερα από την ολοκλήρωση των ανωτέρω ελεγκτικών ενεργειών, περιήλθαν σε γνώση ... η με αριθμό εισερχομένου πρωτ. συμπληρωματική απαντητική επιστολή της AlphaBank, από την οποία προκύπτει..... δημιουργήθηκε ένας πίνακας με τις πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης, ο οποίος επιδόθηκε στη για παροχή διευκρινήσεων....”

3. περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., μεταξύ άλλων αναγράφεται (σελίδα 66), “..... η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε μέχρι στιγμής στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών της υπηρεσίας μας, στις 06.10.2014 όμως, προσκόμισε υπόμνημα με συμπληρωματικές διευκρινήσεις σχετικά με το επιδοθέν υπηρεσιακό σημείωμα, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. «.....»/2014..... Ακολουθώντας, λόγω μετακίνησης της υπαλλήλου....., εκδόθηκε η με αριθμό «.....»/11.12.2015 εντολή ελέγχου έρευνας προς τους υπογράφοντες υπαλλήλους....., προς σύνταξη της παρούσας πληροφορικής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος και Κ.Β.Σ., προκειμένου να αποτυπωθούν οι μέχρι σήμερα ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις και να αποσταλούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μαζί με το σύνολο των σχετικών εγγράφων, για την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, την επεξεργασία τυχόν συμπληρωματικών διευκρινήσεων της ελεγχόμενης και τη σύνταξη των τελικών εκθέσεων ελέγχου, δεδομένης και της από 30.10.2015 έναρξης ισχύος των διατάξεων της υποπαραγράφου Δ7 του ν. 4336/2015, σύμφωνα με τις οποίες όλες οι αρμοδιότητες φορολογικών – τελωνειακών ελέγχων μεταφέρονται στη ΓΓΔΕ”.

4. από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδια Δ.Ο.Υ., και με βάσει την προαναφερθείσα εντολή ελέγχου («.....»/20.09.2016), για την υπό κρίση διαχειριστική χρήση προέκυψε η υπ’αριθμ. «.....»/12.05.2017 παράβαση Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 §§ 1 & 4 του ν. 2238/1994:

Α- 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 και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας,

Β- 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α), β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2010 την 31.12.2016 (αρχική πενταετής παραγραφή) και το 2021 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα και ειδικότερα:

1. σύμφωνα με την Π.Ο.Λ.1154/04.10.2017 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

2. ότι υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, για τη διαχειριστική περίοδο 2010, τα οποία περιήλθαν σε γνώση του αρμόδιου Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. **εντός πενταετίας,** με το υπ’ αριθμ. «.....»/11.03.2016 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ’ ΑΘΗΝΩΝ.

3. η προσαύξηση περιουσίας για την υπό κρίση χρήση διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

4. η υπ’αριθμ. «.....»/12.05.2017 παράβαση Κ.Β.Σ., διαπιστώθηκε από τον γενόμενο έλεγχο σύμφωνα με την υπ’ αριθμ. «.....»/20.09.2016 εντολή ελέγχου

5. τόσο από την έκθεση εισοδήματος, όσο και από την έκθεση Κ.Β.Σ. της αρμόδιας φορολογικής αρχής, δεν προκύπτει ότι υπάρχει παράβαση του Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992 στο αρχείο της υπηρεσίας, για την υπό κρίση χρήση 2010.

6. από την ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Κ.Β.Σ. της ΕΙΔΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΕΙΑΣ Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ, δεν προκύπτει παράβαση του Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992, για την υπό κρίση διαχειριστική χρήση.

7. η δήλωση φόρου εισοδήματος υπεβλήθη εμπρόθεσμα, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. «.....»/09.11.2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΙ 2017/09.11.2017)
8. η κοινοποίηση της υπό κρίση πράξης έγινε το 2017,

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1168452 ΕΞ 2017/10.11.2017 έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ:

Α. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58 του ν. 4446/22.12.2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση **δύναται να κοινοποιήσει** πράξεις **οριστικού** διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας.

Περαιτέρω, η προθεσμία της παρ. 5 του ως άνω άρθρου και νόμου, η οποία έληγε την 21.01.2017. παρατάθηκε μέχρι τις 07.02.2017 με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Β. όπως προκύπτει από τις 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.**

Γ. το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για **έκδοση** πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων για διαχειριστικές περιόδους **που παραγραφόταν την 31.12.2016**, σε κάθε περίπτωση, οριζόταν από τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, και δε συνδεόταν με τη δυνατότητα ή μη της Φορολογικής Διοίκησης να κοινοποιεί πράξεις σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58 του ν. 4446/22.12.2016.

Δ. από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, ύστερα από την κατάθεση του ν. 4446/2016 στη Βουλή, η Φορολογική Διοίκηση **δε δύνατο να κοινοποιήσει** – όχι να εκδώσει, ως είχε εξάλλου υποχρέωση απορρέουσα από τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής – πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μέχρι την οριζόμενη κατά τα ανωτέρω προθεσμία (07.02.2017).

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

5. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2011, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομέλειας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δεν συνάδει με το κράτος δικαίου και είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα.

Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. 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 (Ολ. ΣτΕ 3174/2014).

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

Επειδή, η προσφεύγουσα με δεδομένο ότι πρόκειται για μια κοινή υπόθεση, με δέκα τρείς (13) προσφυγές, που έχει υποβάλει στην υπηρεσία μας, συμπεριλαμβανομένης και της κρινόμενης, δεν προβάλλει ενιαίους και κοινούς ισχυρισμούς ως οι υπ' αριθμ. «.....», «.....», «.....»/14.06.2017 ενδικοφανείς προσφυγές {οι οποίες αφορούν τη φορολογία εισοδήματος για τις διαχειριστικές χρήσεις 2000, 2001, 2005}, στις οποίες εκτός των λόγων που επικαλείται στην παρούσα προσφυγή, επικαλείται και τον ισχυρισμό περί παραγραφής της αξίωσης του δημοσίου για επιβολή φόρων κλπ για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, αντίστοιχα. Ωστόσο, στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία στρέφεται αποκλειστικά κατά της υπ' αριθ. «.....»/12.05-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου, εξετάζονται μόνο οι λόγοι που προβάλλονται σχετικά με την ως άνω πράξη και την παράβαση της μη έκδοσης Α.Π.Υ..

Στα πλαίσια όμως, των αρχών του κράτους δικαίου, της ασφάλειας του δικαίου, της αναλογικότητας, της αρχής της νομιμότητας, των κανόνων της χρηστής διοίκησης, της υπ' αριθ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, την ΠΟΛ 1154/04.10.2017, το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1168452/10.11.2017 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, καθώς και ότι οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2011, έχει υποπέσει σε παραγραφή, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική χρήση 2010, έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 12.05.2017.

Επειδή, γενομένου δεκτού του λόγου περί παραγραφής της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, παρέλκει η εξέταση των άλλων προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. «.....»/14.06.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....», και την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθμ. «.....»/02.03.2017 Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 2010.

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

Πρόστιμοσυνολικού ποσού 0,00 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.