



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 27.11.2017

αριθμός απόφασης 5997

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. 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 (ΦΕΚ 1440/ Τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «.....», νομίμως εκπροσωπούμενου, με Α.Φ.Μ. «.....», που εδρεύει στην Αθήνα, οδός «.....», κατά της με αριθ. «.....» /17 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2000 – 31.12.2000, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. «.....» /17 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2000 – 31.12.2000, καθώς και την από 16.12.2016 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας του Τμήματος Β-3, της Β' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.).

5. Την από 7.07.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «..... » ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΔΔ με την επωνυμία «..... », νομίμως εκπροσωπούμενου, η οποία υποβλήθηκε 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 με αρ. «..... »/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2000 – 31.12.2000, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, πρόστιμο 9.376,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., γιατί υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις: α)μη δήλωση της με αριθ. μητρώου ΕΒ «..... » Φορολογικής Ταμειακής μηχανής για τη χρήση 2000 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1 και 4§2 του Ν.1809/1988 και β)έκδοση τουλάχιστον δέκα πέντε (15) αθεώρητων φορολογικών στοιχείων από εγκεκριμένη, μη δηλωμένη ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΕΒ «..... » και μη καταχωρημένα στα βιβλία, αξίας 9.811,92 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1,2,3 & 5, 36§1 & 10, 2§1 του Π.Δ. 186/1992 καθώς και των άρθρων 1§1 και 10§3 του Ν.1809/1988.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 16.12.2016 Έκθεσης Ελέγχου του Τμήματος Β-3, της Β΄ Υποδιεύθυνσης, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω περιγραφόμενες παραβάσεις για την διαχειριστική περίοδο 1.01.2000 – 31.12.2000.

Ειδικότερα, οι ελεγκτές της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. «..... »/2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Επιχειρησιακού Τμήματος Η΄ Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πειραιά (η οποία από την 30.10.2015 μετατράπηκε από Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία σε Περιφερειακή Υπηρεσία με τίτλο «Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής»), διενήργησαν έλεγχο την 5.08.2015 στο υποκατάστημα του νομικού προσώπου, που βρίσκεται στον «..... », και συγκεκριμένα στο πωλητήριο ειδών δώρων, βιβλίων, αγαλμάτων, διακοσμητικών, κεραμικών ειδών κ.λπ. κατόπιν λήψης του με αριθ. «..... » /3.08.2015 Πληροφοριακού Δελτίου σχετικά με τη λήψη ανώνυμης καταγγελίας κατά του εν λόγω υποκαταστήματος. Η ομάδα ελέγχου εισήλθε στο πωλητήριο στις 09:30 π.μ. και παρακολούθησε τη συναλλακτική του δραστηριότητα έως τις 12:00 μ.μ., όπου διαπίστωσε ότι οι επισκέπτες του χώρου αγόραζαν διάφορα είδη δώρου, αναμνηστικές κάρτες, εκμαγεία, βιβλία και άλλα αναμνηστικά είδη για τα οποία δεν εκδίδονταν Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, ούτε από την ηλεκτρονική φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΕΒ

«..... », ούτε από άλλο χειρόγραφο στέλεχος. Στη συνέχεια οι ελεγκτές δήλωσαν την ιδιότητά τους στην υπεύθυνη του πωλητηρίου και την ενημέρωσαν για τις διαπιστώσεις του επιτόπιου ελέγχου, ενώ η ίδια δεν αμφισβήτησε το γεγονός ότι δεν εκδίδονταν παραστατικά πώλησης, τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πώλησης για κάθε μία από τις πωλήσεις, διευκρινίζοντας ότι η αξία των συναλλαγών με τα είδη που πωλήθηκαν καταγράφονταν σε ανεπίσημες καταστάσεις τις οποίες επέδειξε στην ομάδα ελέγχου. Στη συνέχεια διενεργήθηκε έλεγχος στο στέλεχος του Φορολογικού Μηχανισμού και στο στέλεχος των χειρόγραφων Α.Λ.Π., όπου συγκρίθηκαν με το περιεχόμενο των ανεπίσημων καταστάσεων στις οποίες καταχωρούνταν σωρευτικά τα έσοδα από τις πωλήσεις. Λόγω της διαπίστωσης της μη έκδοσης των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος με την αριθ. «..... » /5.08.2015 έκθεση κατάσχεσης προχώρησε σε κατάσχεση των ανεπίσημων κινητών φύλλων, προκειμένου να αποτελέσουν τεκμήρια των στοιχειοθετούμενων φορολογικών παραβάσεων. Επίσης ζητήθηκε το βιβλίο συντήρησης της ΗΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΕΒ «..... » όπου διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και με την σύνταξη της με αριθ. «..... » /5.8.2015 Έκθεση Κατάσχεσης παρελήφθη από τον έλεγχο, μαζί με διάφορα τετράδια. Κατόπιν με την αριθ. «..... »/15 Εντολή Επεξεργασίας, η οποία αντικαταστάθηκε από την «..... »/15 και στη συνέχεια από την «..... »/10.11.2016 Εντολή Επεξεργασίας, πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος και η επεξεργασία των κατασχεθέντων, από τον οποίο διαπιστώθηκαν παραβάσεις έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα Α.Λ.Π. από φορολογική ταμειακή μηχανή η οποία δεν είχε δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., για τα έτη 2000 έως 2016.

Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθ. «..... »/16.11.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση, με την οποία κλήθηκε η ελεγχόμενη οντότητα να εκφράσει τις απόψεις της οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Το Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «..... », με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ώστε να απαλλαγεί από το ως άνω επιβληθέν πρόστιμο και από κάθε είδους σχετικές με αυτό επιβαρύνσεις, όπως τόκους και προσαυξήσεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η σχετική αξίωση του δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Οι πράξεις επιβολής προστίμου είναι αόριστες ως προς το επιβαλλόμενο ποσό και τις παραβάσεις που έλαβαν χώρα, κατά παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου.
- Το «.....» δεν υπάγεται στην υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Π.Δ. 186/1992 για το χρονικό διάστημα πριν το 2011.
- Το «.....» απαλλάσσεται από την υποχρέωση δήλωσης και χρήσης ταμειακής μηχανής.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997, «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 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 παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994: «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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με την παραγραφή: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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.

3.

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 α' εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013): «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, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως και επί επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής φορολογικής εγγραφής (εν προκειμένω επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ.) παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναγράφονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η περίπτωση, κατά την οποία τα στοιχεία από τα οποία απορρέει η σχετική φορολογική υποχρέωση

περιήλθαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. καθυστερημένα ανεξάρτητα από το εάν έχει κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων (άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 – άρθρο 68 και 84 ν.2238/1994 και παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006) συνάγεται ότι δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της. Περαιτέρω, η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997, 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 αρχικής ή 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 της 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 παραγραφής από το τέλος της ως άνω διαχειριστικής περιόδου (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση το προσφεύγων ΝΠΔΔ υπέβαλε το 2011 εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του άρθ. 18 ν.4002/2011, για το οικονομικό έτος 2001 (χρήση 01.01.2000 – 31.12.2000), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. περί δεκαπενταετούς παραγραφής και η αρμόδια Φορολογική Αρχή ακλουθώντας την απόφαση περί παράτασης της παραγραφής του ν.4446/2016 ορθώς εξέδωσε την κρινόμενη πράξη.

Επειδή παρόλα αυτά και σύμφωνα με το σκεπτικό (5) της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια), η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.·βλ. και το Ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α' 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144,

1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό (6) της απόφασης 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 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 (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.

Επειδή, ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης) οι προβλεφθείσες παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στο προσφεύγων νομικό πρόσωπο την με αριθ. «..... » /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2000 – 31.12.2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, είχε ήδη παραγραφεί κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σε αυτό της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή και να ακυρωθεί η εν λόγω πράξη.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «..... » ενδικοφανούς προσφυγής του «..... », ΝΠΔΔ, με Α.Φ.Μ. «..... », και την ακύρωση της με αριθ. «..... » /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2000 – 31.12.2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών με αριθ. «..... » /2017, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2000 – 31.12.2000: 0,00 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ Ν. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ