



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
**ΑΑΔΕ**



Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 27-11-2017

Αριθμός Απόφασης: 6039

## 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).

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).

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με αριθμό πρωτ...../30-06-2017 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ....., με έδρα τον ....., οδός ..... αρ. .... και ..... αρ. ...., κατά των κάτωθι περιγραφομένων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά:

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ |                |               |                            |                         |                                     |                            |                     |
|----------------------------------|----------------|---------------|----------------------------|-------------------------|-------------------------------------|----------------------------|---------------------|
| A/A                              | Αριθμός πράξης | Ημ/νία πράξης | Ημ/νία επίδοσης της πράξης | Είδος φόρου ή προστίμου | Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ | ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ |

|        |       |            |            |         |      |             |            |
|--------|-------|------------|------------|---------|------|-------------|------------|
| 1      | ..... | 26/05/2017 | 01/06/2017 | Φ.Π.Α.  | 2010 | 5.937,01 €  | 5.937,01 € |
| 2      | ..... | 26/05/2017 | 01/06/2017 | Φ.Π.Α.. | 2011 | 6.901,20€   | 6.901,20€  |
| ΣΥΝΟΛΟ |       |            |            |         |      | 12.838,21 € | 12.838,21€ |

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

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

Επί της με αριθμ. πρωτ. ....../30-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», 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' αρ. πρωτ. ....../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας συνολικού ποσού 2.698,64 €, πλέον 3.238,37 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 5.937,01 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ. ....../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας συνολικού ποσού 3.136,91 €, πλέον 3.764,29 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικού ποσού 6.901,20 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. συνεπεία της με αρ. ....../2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για βεβαίωση ΦΠΑ για τα έτη 2010( και 2011) σε βάρος της εταιρείας.
- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας εκδόσεως των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων .
- Παραβίαση της αρχής αυτοτελούς αιτιολογίας .

- Παραβίαση της αρχής ασφάλειας Δικαίου της χρηστής Διοικήσεως και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης .

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1037/01-03-2005, ορίζεται ότι : « ΑΡΘΡΟ 5 ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ 1. Οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος.2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.3. **Ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος τουλάχιστον για τα εξής:**

**α. Αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ.** Ελέγχονται επίσης και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καθώς και οι δηλώσεις INTRASTAT, όπου συντρέχει περίπτωση.

**β. Αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ.**

**γ. Αν για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. [2859/2000](#) (άρθρο 23 του ν. 1642/1986) ποσού άνω των 50.000 δραχμών ή των 147 ευρώ, εκτέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.**

**δ. Αν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 100.000 δραχμών ή των 294 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας και των 300.000 δραχμών ή των 881 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Γ΄ κατηγορίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ΦΠΑ, υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι΄ αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.**

**ε. Αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής ή άλλου λόγου.**

**στ. Αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. [2859/2000](#) (άρθρο 26 του ν. 1642/1986).**

**ζ. Αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. [2859/2000](#) (άρθρο 24 του ν. 1642/1986).**

**η. Αν εφαρμόστηκαν οι ορθοί συντελεστές ΦΠΑ εκροών και εισροών και προκειμένου για απαλλασσόμενες πωλήσεις αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.**

**θ. Αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, για φορολογικά στοιχεία αξίας**

άνω των 500.000 δραχμών ή των 1468 ευρώ.

ι. Αν έγινε μετατόπιση εκρών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. ια. Αν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που εμφανίζονται από την επιχείρηση όντως πραγματοποιήθηκαν και αν είναι νόμιμα τα οικεία εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή**, από τον έλεγχο για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων ΦΠΑ για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, προκύπτει ότι από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας, στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 διαπιστώθηκε ότι για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2010-31/12/2010 και από 31/01/2001-31/12/2011 τα αριθμητικά δεδομένα των βιβλίων δεν μεταφέρθηκαν σωστά στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ των εν λόγω περιόδων.

**Επειδή**, οι διαφορές φόρου που προέκυψαν προσδιορίστηκαν με βάση τα βιβλία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα και από τις περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ που είχε υποβάλει για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, στοιχεία τα οποία η ίδια προσκόμισε ανταποκρινόμενη στο με αρ. ....../2016 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών & Στοιχείων (άρθρου 14 Ν.4174/2013).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι :«1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι :«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, τόσο στην έκθεση ελέγχου όσο και στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται αναλυτική περιγραφή των διαφορών μεταξύ των ποσών των δηλώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας και αυτών τα οποία προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με συνακόλουθη παράθεση των προκυπτουσών διαφορών μεταξύ αυτών.

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους. οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, η οποία συνυποβάλλεται και αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει στις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

**Επειδή**, άλλωστε η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά την διάρκεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται και δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς τροποποίηση των πραγματικών καταστάσεων και των διαφορών που προέκυψαν, ενώ αντίθετα η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της για την διαπίστωση των παραλείψεων, είναι δε πλήρως αιτιολογημένη και ορισμένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη κατά το άρθρο 171 § 1 & 4 ΚΔΔ (ΣΤΕ 478/1998) και το άρθρο 28 § 2 του Ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας επί του αντιθέτου είναι αβάσιμοι.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τους επίδικους φόρους για τις χρήσεις 2010 και 2011.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι :**«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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του **άρθρου 36 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται 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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ1 και 3 του **άρθρου 66 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη ,β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) ..... 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει 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 ή β β) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: « Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του Ν.2859/2000**, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για

υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, 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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση. 4. .... 5. ....

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000**, ορίζεται ότι: «3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994**, ( 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 ιδίου νόμου),ορίζεται 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 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 της **παρ. 6 του άρθρου 13 της ΠΟΛ.1052/2007**, ορίζεται ότι : «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

**Επειδή**, περαιτέρω με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος ότι: **Σκέψη 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 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 δημοσιεύσεως 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». Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσσωρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισής τους. **Σκέψη 7:** «Επειδή, κατά το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 [δηλαδή σε περίπτωση περιελεύσεως στην φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων] ... 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ... το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ... παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...».

**Επειδή**, με την εν λόγω απόφαση, του ΣτΕ ακυρώθηκαν ως αντισυνταγματικές ( **Σκέψη 8** ) οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, και συγκεκριμένα οι διατάξεις: του άρθρου **11** του **ν.3513/2006** (Α'265/05.12.2006) που αφορούσε υποθέσεις που έληγαν στις 31.12.2006 και 31.12.2007 και

είχαν παραταθεί μέχρι 31.12.2008, του άρθρου **29** του ν. **3697/2008** (Α' 194/25.09.2008) που αφορούσε υποθέσεις που έληγαν στις 31.12.2008 και είχαν παραταθεί μέχρι 31.12.2009, του άρθρου **10** του ν. **3790/2009** (Α' 143/07.08.2009) που αφορούσε υποθέσεις που έληγαν στις 31.12.2009 και είχαν παραταθεί μέχρι 30.06.2010, του άρθρου **82** του ν. **3842/2010** (Α' 58/23.04.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο **92 § 3 περ. β'** του ν. **3862/2010** (Α' 113/13.07.2010) που αφορούσε υποθέσεις που έληγαν στις 30.06.2010 και είχαν παραταθεί μέχρι 31.12.2010.

**Επειδή**, στη συνέχεια ( **Σκέψη 9** ) χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «*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 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται **κατά δύο (2) έτη** 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 συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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.....*».

**Επειδή**, οι αποφάσεις του ΣΤΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των Διοικητικών Δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και, προκειμένου περί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοικήσεως σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95§5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – ΚΔΔ), 1 ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από την άλλη όμως πλευρά, 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**, κατ' ακολουθία της Σκέψης 10 της ως άνω απόφασης του ΣΤΕ, και με τις παρατεθείσες στην 9<sup>η</sup> Σκέψη διατάξεις, ήτοι, με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18 § 2 του ν. 4002/2011, του άρθρου δεύτερο § 1 του ν. 4098/2012, του άρθρου 37 § 5 του ν. 4141/2013 και του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, 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. Με τα δεδομένα αυτά, οι παρατεθείσες στην ένατη σκέψη διατάξεις των Νόμων 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4141/2013 και 4203/2013 αντίκεινται **και** αυτές 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 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 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.                                          |                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                |
| ΧΡΗΣΕΙΣ                                                                              | ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ                                                                                                                                                                                               | ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ                                                                   |
| 2011 και μετά                                                                        | <a href="#">Άρθ. 84 § 1</a> ν. <a href="#">2238/1994</a> (σε συνδυασμό με <a href="#">αρθ. 72 § 11</a> , εδ. α', ν. <a href="#">4174/2013</a> ) και <a href="#">άρθ. 36 § 1</a> του ν. <a href="#">4174/2013</a> | Κανόνας πενταετούς παραγραφής                                                  |
| 2008 και μετά                                                                        | <a href="#">Άρθ. 36 § 3</a> ν. <a href="#">4174/2013</a> σε συνδυασμό με <a href="#">αρθ. 72 § 11</a> , εδ. β', του ίδιου νόμου                                                                                  | Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή                                |
| 2006 και μετά                                                                        | <a href="#">Άρθ. 84 § 4</a> ν. <a href="#">2238/1994</a> και <a href="#">68 § 2α'</a> του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με <a href="#">αρθ. 72 § 11</a> , εδ. α', ν. <a href="#">4174/2013</a> )                     | Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία                   |
| 2001 και μετά                                                                        | <a href="#">Άρθ. 84 § 5</a> ν. <a href="#">2238/1994</a> (σε συνδυασμό με <a href="#">αρθ. 72 § 11</a> , εδ. α', ν. <a href="#">4174/2013</a> )                                                                  | 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.....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,** περαιτέρω, 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**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα κατωτέρω:

- Η αρχική εντολή ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ για τις χρήσεις 2010,2011και 2012 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.ΟΥ. Α' Πειραιά την 30-09-2016.
- Η διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας δεν υπερβαίνει τα προβλεπόμενα όρια του άρθρου 66 του Ν.4174/2013.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, την 01/06/2017.

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010-31/12/2010, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις και όλα τα ως άνω λεπτομερώς εκτεθέντα και ακολουθώντας την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, και την ΠΟΛ 1154/04.10.2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την υπό κρίση υπόθεση δεδομένου ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 καθώς και ότι ενώ κατά τον χρόνο θέσεως σε ισχύ του Ν.4174/2013 (01-01-2014) το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας , για τις εν λόγω χρήσεις δεν είχε παραγραφεί, δεν τυγχάνουν εφαρμογής, ελλείψει διαφοράς φόρου, οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του Ν.4174/2013, περί εικοσαετούς παραγραφής, συντρέχουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του ν.2859/2000 και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας και κοινοποίηση πράξεων φόρου προστιθέμενης αξίας, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, **ήτοι η χρήση 2010 παραγράφεται 31/12/2016.**

**Επειδή**, για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2011-31/12/2011, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις και όλα τα ως άνω λεπτομερώς εκτεθέντα, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας και κοινοποίηση πράξεων φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν έχει παραγραφεί.

**Επομένως**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τους επίδικους φόρους για τις χρήσεις 2010 και 2011, γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

**Επειδή**, αφού ληφθεί υπόψη το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, όπως αναλύθηκαν ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/05/2017 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α Ν. 2859/2000 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ. ....../30-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Ε.**», με Α.Φ.Μ..... συγκεκριμένα:

την **ακύρωση** της υπ'αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά.

και την **επικύρωση** της υπ'αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά.

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

#### **ΧΡΗΣΗ 2010**

|                                        | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------------------------------|-------------------|----------------|
| Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας      | 2.698,64 €        | 0,00 €         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%) | 3.238,37 €        | 0,00 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>5.937,01 €</b> | 0,00 €         |

#### **ΧΡΗΣΗ 2011**

|                                        | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ    |
|----------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας      | 3.136,91 €        | 3.136,91 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120%) | 3.764,29 €        | 3.764,29 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>6.901,20 €</b> | <b>6.901,20 €</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.