



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 15/12/2017

Αριθμός απόφασης: 2407

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **...7/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **... ενδικοφανή προσφυγή** του ...με Α.Φ.Μ.:κατά α) της με αριθ. **...6/2017 (Αρ. ΑΕΠ .../2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων χρήσης 2005**, β) της με αριθ. **...6/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 - διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 - 31/12/2005**, και γ) της με αριθ. **...6/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής**

περιόδου 1/1/2005 - 31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από ...7/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** του» με Α.Φ.Μ.:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθ. **...6/2017 (Αρ. ΑΕΠ .../2017)** Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **23.928,00€** για την έκδοση ενός Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής με αριθ. ...2-2005 **μερικώς εικονικού** που αφορά πώληση αγαθών καθαρής αξίας 119.639,99€ προς την επιχείρηση «.... Α.Ε.Β.Ε.» με ΑΦΜ, χωρίς να προσδιορίζεται το ύψος της εικονικής αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§§1,2,3, 11§1, 12§1, 18§§2,9 και 19§1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και των διατάξεων του άρθρου 19§4 Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 ως ίσχυε που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' Ν.4337/2015 δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου, ήτοι σύνολο $119.639,99 \times 20\% = 23.928,00\text{€}$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ.με τον Α.Χ.Κ..../2017.
2. Με την με αριθ. **...6/2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 - διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 - 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου **8.300,14€**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας **9.960,17€**, δη σύνολο φόρου **18.260,31€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ.με τον Α.Χ.Κ./2017.
3. Με την με αριθ. **424 - ...6/2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 - 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. **28.683,40€**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας **34.420,08€**, δη σύνολο φόρου **63.103,48€** που προέκυψε κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντα, μετά την διαπίστωση της παράβασης της έκδοσης του προαναφερθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού

στοιχείου και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του στην φορολογία εισοδήματος. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ.με τον Α.Χ.Κ.2017.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ.βάσει των από6/2017 Εκθέσεων α) Επανελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), β) Φορολογίας Εισοδήματος και γ) Φ.Π.Α.. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ.2014 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια του με αριθ. πρωτ./...9.2014 πληροφοριακού δελτίου της Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε.(αριθ. πρωτ. – ...10/2014 εισερχόμενου Δ.Ο.Υ.) και το συνημμένο σε αυτό από9/2014 πληροφοριακό δελτίο σύμφωνα στο οποίο εμφανίζεται ο προσφεύγωντας ως εκδότης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, με λήπτρια την επιχείρηση:

ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Δ.Ο.Υ.
....	 Α.Ε.	Επεξεργασία πάνελ - μετάλλων	ΒΙ.ΠΕ.	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η εν λόγω υπόθεση δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94, διότι δεν υφίστανται νέα ή συμπληρωματικά στοιχεία. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου, προσδιορισμού φόρου και ΦΠΑ στις 31/12/2011. Επικουρικά, ακόμα και αν ήθελε εκληφθεί ότι η εν λόγω υπόθεση εμπίπτει στις περιπτώσεις των άρθρων 68 του ΚΦΕ και 49 του ΦΠΑ, και πάλι η δεκαετής παραγραφή συμπληρώθηκε άπρακτη στις 31/12/2016. Οι εκάστοτε παρατάσεις του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, που δόθηκαν με διάφορους νόμους που ψηφίστηκαν μετά την πάροδο του επόμενου έτους από τη λήξη του οικονομικού έτους που αφορούν, είναι ανίσχυρες ως μη νόμιμες και αντισυνταγματικές.
2. Δεν του χορηγήθηκε αντίγραφο της υπ' αριθ. ...–9/2014 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Η εν λόγω παράλειψη του προκάλεσε ουσιώδη και ανεπανόρθωτη βλάβη.
3. Το επίδικο τιμολόγιο είναι νόμιμο και απολύτως ακριβές ως προς τη συμφωνηθείσα και εισπραχθείσα αξία της συναλλαγής. Δεν συνέτρεχε λόγος απόρριψης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2005 ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, των καθαρών κερδών, των εκροών κλπ. Επικουρικά, σε περίπτωση που το επίμαχο τιμολόγιο θεωρηθεί υπερτιμολογημένο, κακώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η υποτιθέμενη αυτή παράβαση του ΚΒΣ θεωρείται μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και ότι καθιστά αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων και διορθωτικού προσδιορισμού φόρων για την χρήση 2005.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) 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.».

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «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».

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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. 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.».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του ως άνω νόμου, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 49 προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 21 του Ν. 3610/2007 - ΦΕΚ Α' 258/22-11-2007 και σύμφωνα με το άρθρο 27 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/11/2007 και μετά) ορίζονται τα εξής: «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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»

Επειδή, με την **απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς 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 : «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.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς 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.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής

φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 72 § 6 του Ν. 4174/13: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, για το οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005) έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς την επίμαχη χρήση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων περαίωσε την χρήση 2005 με την αποδοχή του αριθ./1/2019 εκκαθαριστικού σημειώματος βάσει των διατάξεων του Ν.3697/08 που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α'στις .../2009 και εξόφλησε με το με αριθ.-/2009 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Α'με εφάπαξ καταβολή.

Επειδή, καίτοι θεωρηθεί ότι το με αρ. πρωτ./...9.2014 πληροφοριακό δελτίο της Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε.που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.στις10/2014 αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και σε αυτή την περίπτωση ο χρόνος της δεκαετούς παραγραφής για το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων σύμφωνα με τα άρθρα 84 παρ. 4 του Ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 Ν.2859/2000 είχε παρέλθει στις 31/12/2016.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων με αριθ. ...6/2017 (Αρ. ΑΕΠ .../2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, με αριθ. ...6/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και με αριθ.6/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ και καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την χρήση 2005 (οικ. έτος 2006) είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 4 του άρθρου 84, της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με την με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - ...7/2017 **ενδικοφανούς προσφυγής** του ...με **Α.Φ.Μ.:.....και την ακύρωση λόγω παραγραφής:** α) της με αριθ. ...6/2017 (Αρ. ΑΕΠ .../2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων χρήσης 2005, β) της με αριθ. ...6/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 - διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 - 31/12/2005, και γ) της με αριθ. ...6/2017

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 - 31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2005 - 31/12/2005 (Οικονομικό Έτος 2006):

Η με αριθ. ...**6/2017** (Αρ. ΑΕΠ .../2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο	23.928,00€	0,00€

Η με αριθ....**6/2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά Κύριου Φόρου	8.300,14€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.960,17€	0,00€
Σύνολο Φόρου	18.260,31€	0,00€

Η με αριθ.**424 -6/2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά Κύριου Φόρου	28.683,40€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	34.420,08€	0,00€
Σύνολο Φόρου	63.103,48€	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.