



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα,

08.01.2018

Αριθμός απόφασης: 151

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κάτοικος Ν. Πεντέλης Αττικής οδός «.....», κατά **α)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ **διαχ. χρήσης 01/01/2001-31/12/2001 ποσόν 195,33 ευρώ**, **β)** της υπ.αρ. «.....»/12-07--2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. **διαχ. χρήσης 01/01/2001-31/12/2001 ποσόν 300,00 ευρώ**, **γ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. **διαχ. χρήσης 01/01/2002-31/12/2002 ποσόν 195,33 ευρώ**, **δ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 (**διαχ. χρήση 01/01/2002-31/12/2002**) **συνολικό ποσόν 40.556,05 ευρώ**, **ε)** της υπ.αρ. «.....»/12-07--2017

Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. **διαχ. χρήσης 01/01/2003-31/12/2003 ποσόν 195,33 ευρώ, στ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07--2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. **διαχ. χρήσης 01/01/2004-31/12/2004 ποσόν 195,33 ευρώ, ζ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. **διαχ. χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 ποσόν 195,33 ευρώ, η)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (**διαχ. χρήση 01/01/2005-31/12/2005) συνολικό ποσόν 206.910,68 ευρώ, θ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. **διαχ. χρήσης 01/01/2006-31/12/2006 ποσόν 195,33 ευρώ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 08-09-2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (**διαχ. περίοδος 01/01/2001-31/12/2001**), **επιβλήθηκε** σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για μη θεώρηση και τήρηση Βιβλίων Β Κατηγορίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,4 και 19 του ΠΔ 186/92, **ποσό 195,33 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 36 παρ.1 του Ν.2859/2000 (**διαχ. περίοδος 01/01/2001-31/12/2001**), **επιβλήθηκε** σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.19 του άρθρου 72 (μεταβατικές διατάξεις) του **N.4174/2013**, για μη δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 και του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.2859/2000, **ποσό 300,00 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (**διαχ. περίοδος 01/01/2002-31/12/2002**), **επιβλήθηκε** σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για μη θεώρηση και τήρηση Βιβλίων Β Κατηγορίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,4 και 19 του ΠΔ 186/92, **ποσό 195,33 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχ. περίοδος 01/01/2002-31/12/2002), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος 18.434,57 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 22.121,48 ευρώ **ήτοι συνολικό ποσό 40.556,05 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (διαχ. περίοδος 01/01/2003-31/12/2003), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για μη θεώρηση και τήρηση Βιβλίων Β Κατηγορίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,4 και 19 του ΠΔ 186/92, **ποσό 195,33 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (διαχ. περίοδος 01/01/2004-31/12/2004), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για μη θεώρηση και τήρηση Βιβλίων Β Κατηγορίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,4 και 19 του ΠΔ 186/92, **ποσό 195,33 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (διαχ. περίοδος 01/01/2005-31/12/2005), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για μη θεώρηση και τήρηση Βιβλίων Β Κατηγορίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,4 και 19 του ΠΔ 186/92, **ποσό 195,33 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχ. περίοδος 01/01/2005-31/12/2005), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος 94.090,31 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 112.860,37 ευρώ , **ήτοι συνολικό ποσό 206.910,68 ευρώ.**

Με την υπ' αριθμ. «.....»/12-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (διαχ. περίοδος 01/01/2006-31/12/2006), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του **N.4337/2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)**, για μη θεώρηση και τήρηση Βιβλίων Β Κατηγορίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,4 και 19 του ΠΔ 186/92, **ποσό 195,33 ευρώ.**

Ο ελεγχόμενος για τα ελεγχόμενα οικ. έτη 2001-2012 (διαχ. χρήσεις 2000 -2011) υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, καθώς επίσης για τα οικ. έτη 2008-2011 υπέβαλε δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61(οικιοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης

παρελθόντων ετών) του Ν.4446/23-12-2016(Α'240),όπως ειδικότερα αναφέρεται στην από 12-07-2017 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την «.....»/28-02-2013 εντολή έλεγχου, με κριτήριο επιλογής για έλεγχο το με αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α «.....» ΕΞ2013 ΕΜΠ/14.03.2013 έγγραφο της Δ/σης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού της Γεν. Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων για διενέργεια Τακτικού Έλεγχου με ελεγχόμενα οικ. έτη 2001-2012 (διαχ. χρήσεις 2000-2011),οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 12/07/2017 Έκθεσης Έλεγχου Φόρου Εισοδήματος και καταλογίστηκε, για το οικ. έτος 2003 (διαχ.χρήση 2002) και το οικ. έτος 2006 (διαχ. χρήση 2005) φόρος εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν.2238/1994, της από 12/07/2017 Έκθεσης Έλεγχου Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 36 & 1 Ν.2859/2000) για μη έναρξη εργασιών διαχ. χρήση 01/01/2001-31/12/2001, και της από 12/07/2017 Έκθεσης Έλεγχου Προστίμου του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.) για μη θεώρηση και τήρηση Βιβλίων Β' Κατηγορίας για τα οικ. έτη 2002-2007 (διαχ. χρήση 2001-2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις στις 12-07-2017 και τις κοινοποίησε στις 17-07-2017, ως η έκθεση επίδοσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, των πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ και προστίμου ΦΠΑ Ν.2859/2000, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για διενέργεια έλεγχου & παραγραφή αξίωσης Δημοσίου επιβολής φόρου-τέλους-εισφοράς

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων έλεγχου του οικ. έτους 2003 (διαχ. χρήση 01/01/2002-31/12/2002) υφίσταται μέχρι 31/12/2008 και του οικ. έτους 2006 (διαχ. χρήση 01/01/2005-31/12/2005) υφίσταται μέχρι 31/12/2011 και ήδη έχει παραγραφεί. Με την υπ.αρ.1738/2017 απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ως Αντισυνταγματική η παράταση της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων με τις διατάξεις των νόμων 3513/2006,3697/2008,3790/2009,3842/2010.

2) Παραγραφή αξίωσης Δημοσίου επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων έλεγχου και για την επιβολή πράξεων επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. έχει ήδη παραγραφεί αφού έχει παρελθεί πενταετία από το τέλος των διαχειριστικών περιόδων που έπονται εκείνων στις οποίες αφορούν οι παραβάσεις(2001-2006).

3) Παραγραφή αξίωσης Δημοσίου επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων των άρθρων 4 και 6 του Ν.2523/1997 παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας που αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Για το οικ. έτος 2002 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων υψίστη μέχρι 31/12/2007 όταν και παραγράφηκε.

4) Το μη επιτρεπτό του εξωλογιστικού προσδιορισμού αγοραπωλησίας ακινήτων.

5)Εσφαλμένος προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων εξ εμπορικών επιχειρήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 «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. [...] 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 παρ. 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. 5. [...]».

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [2238/1994](#), ΦΕΚ 151 τ. Α') «1. [...] 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 [...]. 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 [...]» (η ρύθμιση της εν λόγω περ. α' επαναλήφθηκε - με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο» - με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#), ΦΕΚ 276 τ. Α', που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του και μετά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ)

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«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 την ΠΟΛ 1154/2017: Π.1154:Ομοιόμορφη εφαρμογή ΑΔΑΑΔΕ ΔΕΛΒ 1136035 ΕΞ2017 περί καθορισμού φορολ. ελέγχων έτους 2017

« 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 Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό
με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)
και άρθ.
36 § 1 του ν.4174/2013

Κανόνας πενταετούς παραγραφής

2008 και μετά Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με αρθ.
72 § 11, εδ. β`, του ίδιου νόμου

Η εφαρμογή της διάταξης
προϋποθέτει φοροδιαφυγή

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α` του ίδιου νόμου (σε
συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)

**Η εφαρμογή των διατάξεων
προϋποθέτει συμπληρωματικά
στοιχεία**

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό
με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013)

**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.)...

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 2935/2017 του Σ.τ.Ε.

12. «.....εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε με κριτήριο επιλογής το με αρ. πρωτ. ΔΕΣ Α «.....» ΕΞ2013 ΕΜΠ/14.03.2013 έγγραφο της Δ/νσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού της Γεν. Δ/νσης Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων για διενέργεια Τακτικού Έλεγχου με ελεγχόμενα οικ. έτη 2001-2012 (διαχ. χρήσεις 2000-2011) και στοιχεία του ELENXIS, από τα οποία προέκυψε ότι ο προσφεύγων-ελεγχόμενος προεβει σε αγοραπωλησίες ακινήτων, πράξεις μεταβίβασης ακινήτων για τις οποίες είχαν εκδοθεί διπλότυπα φόρου μεταβίβασης ακινήτων, επομένως είχαν υποβληθεί δηλώσεις φόρου μεταβίβασης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ακινήτου, είχαν συνταχτεί συμβόλαια αγοραπωλησίας, στοιχεία τα οποία ο έλεγχος εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας μπορούσε και όφειλε να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας (πενταετούς) παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων έλεγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια)

«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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. Χολαργού κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. και προστίμων στις 17-07-2017 ήτοι **μετά την πάροδο πενταετίας** κατ εφαρμογή νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου έλεγχου, οι οποίοι όμως κρίθηκαν με την προαναφερθείσα με αριθμό 1738/2017 ΣΤΕ απόφαση ως αντισυνταγματικοί.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος για τις υπό κρίση διαχ. χρήσεις 2002 και 2005 καθώς και πρόστιμο ΚΒΣ για τις διαχ. χρήσεις 2001-2006 και πρόστιμο ΦΠΑ για την διαχ. χρήση 2001, να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις σχετικές πράξεις φόρου εισοδήματος και προστίμων, έχει υποπέσει σε παραγραφή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 08-09-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα «.....», με Α.Φ.Μ. «.....» και **την ακύρωση α)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. χρήσης 01/01/2001-31/12/2001 **ποσόν 195,33 ευρώ, β)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχ. χρήσης 01/01/2001-31/12/2001 **ποσόν 300,00 ευρώ, γ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2002-31/12/2002 **ποσόν 195,33 ευρώ, δ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχ. χρήση 01/01/2002-31/12/2002) **συνολικό ποσόν 40.556,05 ευρώ, ε)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2003-31/12/2003 **ποσόν 195,33 ευρώ, στ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2004-31/12/2004 **ποσόν 195,33 ευρώ, ζ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 **ποσόν 195,33 ευρώ, η)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχ. χρήση 01/01/2005-31/12/2005) **συνολικό ποσόν 206.910,68 ευρώ, θ)** της υπ.αρ. «.....»/12-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχ. χρήσης 01/01/2006-31/12/2006 **ποσόν 195,33 ευρώ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

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

Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2001)	Συνολικό ποσόν 0,00
Πρόστιμο άρθρο 36 & 1 ν.2859/2000	(διαχ.χρήση 01/01-31/12/2001)	Συνολικό ποσόν 0,00
Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2002)	Συνολικό ποσόν 0,00
Φόρος Εισοδήματος οικ. έτος 2003	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2002)	Συνολικό ποσόν 0,00
Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2003)	Συνολικό ποσόν 0,00
Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2004)	Συνολικό ποσόν 0,00
Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005)	Συνολικό ποσόν 0,00
Φόρος Εισοδήματος οικ. έτος 2006	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2005)	Συνολικό ποσόν 0,00
Πρόστιμο Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)	(διαχ. χρήση 01/01-31/12/2006)	Συνολικό ποσόν 0,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).