



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29.01.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 358

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

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

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α) υπ' αρ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

β) υπ' αρ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

γ) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικ. έτους 2008).

δ) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικ. έτους 2009).

ε) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

στ) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... -2018 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρίας .

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... -2018 συμπληρωματικού υπομνήματος 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 τον με αριθμό **-2017** Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ποσού 293,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, λόγω ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, με συνολική αξία ανακρίβειας μικρότερη των 14.673,00€. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015.

➤ Με τον με αριθμό **-2017** Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ποσού 293,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, λόγω ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, με συνολική αξία ανακρίβειας μικρότερη των 14.673,00€. Η εν λόγω παράβαση

επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015.

- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 3.091,44€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.709,73€, ήτοι συνολικό ποσό **6.801,17€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008). Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε λόγω διαπίστωσης κατά τον έλεγχο λογιστικών διαφορών ύψους 32.130,06€, κατόπιν υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016.
- Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ύψους 115.662,87€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 138.795,44€, ήτοι συνολικό ποσό **254.458,31€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009).). Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε λόγω διαπίστωσης κατά τον έλεγχο λογιστικών διαφορών ύψους 636.117,00€, κατόπιν υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016.
- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.342,36€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 6.410,83€, ήτοι συνολικό ποσό 11.753,19€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007). Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών προς έκπτωση από τον φόρο εκροών, κατόπιν υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016.
- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 14.104,36€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 16.925,23€, ήτοι συνολικό ποσό 31.029,59€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008. Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών προς έκπτωση από τον φόρο εκροών, κατόπιν υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 25.08.2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων Π.Δ. 186/92, 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), 2859/2000 (Φ.Π.Α.), 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και της ΠΟΛ 1072/2011, δυνάμει των με αρ./2014,/2014,/2016 &/2016 εντολών του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων.
- 2) Αντισυνταγματική η αναδρομική εφαρμογή της διάταξης της παρ. 48§3 του ν. 2238/94
- 3) Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης
- 5) Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 4,10 και 20 του ν. 2238/94, περί της έννοιας του φορολογητέου εισοδήματος.
- 6) Παράνομες οι πράξεις προσδιορισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και της έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθρου 18 ν. 3758/2009 και άρθρου 5 ν. 3833/2010.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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. 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, στο άρθρο **9§5 του Ν.2523/97** ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **84§1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, 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.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **57§1 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)** ορίζονται τα εξής: «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, 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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2392/2017).

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 κρινόμενης 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 δημοσίευσης 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1191/2017 ορίζεται ότι: «**3.** Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1192/2017 με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αρ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «...η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου

36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για τα οικονομικά έτη 2008 & 2009 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007-31/12/2007 & 01/01/2008-31/12/2008) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φόρου εισοδήματος καθώς και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών. Περαιτέρω, ο φορολογικός έλεγχος δεν διενεργήθηκε βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου, μετά την πάροδο της προθεσμίας περί πενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις2017 και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/94 και 57§1 του Ν. 2859/00 περί πενταετούς παραγραφής.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή βάσει των ανωτέρω για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007-31/12/2007 & 01/01/2008-31/12/2008 έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής, την 31/12/2013 και την 31/12/2014 αντίστοιχα, για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμο Κ.Β.Σ. με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/1994 και 57§1 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. -2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λόγω παραγραφής.

α) υπ' αρ. -2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

β) υπ' αρ. 2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

γ) υπ' αρ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικ. έτους 2008).

δ) υπ' αρ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικ. έτους 2009).

ε) υπ' αρ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

στ) υπ' αρ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρίας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ.-2017 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του Ν. 4337/15, λόγω ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, με συνολική αξία ανακρίβειας μικρότερη των 14.673,00€	293,00€	0,00€

Υπ' αρ.-2017 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του Ν. 4337/15, λόγω ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, με συνολική αξία ανακρίβειας μικρότερη των 14.673,00€	293,00€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικ. έτους 2008).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	3.091,44€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.709,73€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.801,17€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικ. έτους 2009).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	115.662,87€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	138.795,44€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	254.458,31€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	5.342,36€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.410,83€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.753,19€	0,00€

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	14.104,36€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.925,23€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	31.029,59€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.