



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29.1.2018

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

Αριθμός απόφασης: 361

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 ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α) υπ' αρ.-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

β) υπ' αρ.-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

γ) υπ' αρ.-2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

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 01/01/2008-31/12/2008.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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:

➤ Με την με αριθμό-**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ποσού 600,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, λόγω μη τήρησης κατά τους μήνες 3^ο έως 12^ο του βιβλίου αποθήκης, κατά παράβαση του άρθρου 8 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις της περ. γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 ($900,00€ * 2 * 1/3 = 600,00€$).

➤ Με την με αριθμό/**30-08-2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ποσού 6.000,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, διότι: α) Δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./2016 έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης (που κοινοποιήθηκε στις/2016) και δεν επέδειξε στον έλεγχο μέρος των βιβλίων και στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. δ' και §2 περ. δ' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι $500,00€ * 2 = 1.000,00€$ (λόγω υποτροπής) και β) Δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 υποχρεώσεις ήτοι: Δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, με αποτέλεσμα την αδυναμία

αναπαραγωγής του περιεχομένου των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§2 του Ν. 4308/2015, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι $2.500,00 \times 2 = 5.000,00\text{€}$ (λόγω υποτροπής).

- Με την με αριθμό-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η φορολογική ζημία της προσφεύγουσας εταιρίας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 προσδιορίστηκε σε 41.511,84€ από 421.321,59€, λόγω διαπίστωσης από τον έλεγχο επιπλέον λογιστικών διαφορών ύψους 246.014,62€.
- Με την με αριθμό-**2017** πράξη επιβολής προστίμου Εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω υποβολής της με αρ. 165/4-5-2009 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 με ανακριβές περιεχόμενο, και έκδοσης πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χωρίς να προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.
- Με την υπ' αρ.-**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 13.936,29€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 16.723,55€, ήτοι συνολικό ποσό 30.659,84€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο του Φ.Π.Α. δαπανών προς έκπτωση από το Φ.Π.Α. εκρών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92)- Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) – Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) , 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 των ΠΟΛ 1037/2015 & 1081/2005, δυνάμει της με αρ.-2014 εντολής 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) Κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν υπήρχε υποχρέωση διαφύλαξης (επίδειξης) των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση του 2008

- 3) Η υπ' αρ.-2014 Εντολή Ελέγχου, αφορούσε αποκλειστικά την χρήση 2008 και ως εκ τούτου μη νομίμως συντάχθηκε η από2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ- ΕΛΠ, η οποία καταλόγισε παραβάσεις στις χρήσεις 2012 και 2016.

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.**

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 δημοσίευσής 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 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 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 περιέρχονται 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 διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

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 το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φόρου εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα TAXIS 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 στις-2017 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 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 την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 έχει παρέλθει ο

χρόνος παραγραφής την 31/12/2014 για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμο Εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 9§5 του Ν. 2523/97, 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.

Ο σχετικός δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας γίνεται αποδεκτός δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφορικά με τις πράξεις Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Εισοδήματος, οι οποίες και ακυρώνονται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.... ».

Επειδή, στο άρθρο 21§2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό που αναπτύχθηκε κατά την εξέταση του πρώτου ισχυρισμού, η υπό κρίση διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008 (οικ. έτος 2009), είχε ήδη

υποπέσει σε παραγραφή (βάσει των διατάξεων 9§5 Ν. 2523/1997, 84§1 Ν. 2238/94 και 57§1 του Ν. 2859/2000) κατά το χρόνο κοινοποίησης στις 24.10.2016 στην προσφεύγουσα του με αρ. πρωτ. 64878/2016 έγγραφου αιτήματος παροχής στοιχείων της φορολογικής αρχής. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση κατά τον χρόνο αυτό να διαφυλάσσει και να επιδείξει σε αυτή βιβλία και στοιχεία της ανωτέρω χρήσης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης και κατ' επέκταση επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2008 έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται ως νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 25§1 του ν.4174/2013**: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, στην **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** ορίζεται ότι: «4. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011.»

Επειδή, στην **Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005** μεταξύ των ελεγκτικών επαληθεύσεων προβλέπονται και οι εξής: «Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας:1..... Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004. 2. Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την

πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13§1 του ν.4174/2013**: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων ο φορολογικός έλεγχος, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου στις/2016, όφειλε να ελέγξει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρίας, τα οποία δεν βρέθηκαν ενημερωμένα και εκτυπωμένα. Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική διοίκηση καταλόγισε την παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ν. 4174/13 υποχρεώσεις για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31-12-2016. Ωστόσο, μη νόμιμα ο φορολογικός έλεγχος επεκτάθηκε στην χρήση 2012, η οποία δεν συμπεριλαμβάνεται στην υπ' αρ.-2014 εντολή ελέγχου και αφορά περίοδο προγενέστερη αυτής του διενεργηθέντος ελέγχου (2016), επιβάλλοντας πρόστιμο 600,00€, για μη τήρηση κατά τους μήνες Μάρτιο- Δεκέμβριο του έτους 2012 του βιβλίου αποθήκης.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται εν μέρει αποδεκτός, σε ότι αφορά την παράβαση της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης, που αφορά την διαχειριστική 01/01/2012-31/01/2012 (υπ' αρ.2017 πράξη επιβολής προστίμου) ενώ κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται αναφορικά με την παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), υποχρεώσεις, που αφορά την φορολογική περίοδο 2016 (υπ' αρ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ,και συγκεκριμένα:

A) Την ακύρωση

1) της υπ' αρ.-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ελλείψει εντολής ελέγχου για την εν λόγω χρήση.

2) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικ. έτους 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

3) της υπ' αρ.-2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

4) της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., λόγω παραγραφής.

Β) Την τροποποίηση της υπ' αρ.-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, και συγκεκριμένα την ακύρωση του επιμέρους προστίμου για την παράβαση της μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ./2016 έγγραφο της φορολογικής διοίκησης, για επίδειξη βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

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

Υπ' αρ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7§§3 & 5 του Ν. 4337/15, λόγω μη τήρησης βιβλίου αποθήκης για τους μήνες 3 ^ο -12 ^ο του έτους 2012	600,00€	0,00€

Υπ' αρ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016

Είδος Παράβασης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ./2016 έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης	1.000,00	0,00€
Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 υποχρεώσεις	5.000,00€	5.000,00€

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογική Ζημία	-41.511,84€	-421.321,59€
Φόρος για καταβολή	0,00€	0,00€

Υπ' αρ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικ. έτους 2009)

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 4 Ν. 2523/97	600,00€	0,00€

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	13.936,29€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.723,55€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.659,84€	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.