



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 09-02-2018

Αριθμός απόφασης: 455

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**- **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες διαμεσολάβησης στη μεταφορά αγαθών και διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού - Τ.Κ. κατά: **α)** της με αριθμό-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **β)** της με αριθμό-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **γ)** της με αριθμό-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, **δ)** της με αριθμό-**2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. – άρθρου 7 παρ. 3&5 του

Ν.4337/2015 χρήσης 2007, **ε)**της με αριθμό-**2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 , **στ)**της με αριθμό-**2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 , **ζ)**της με αριθμό-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **η)**της με αριθμό-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **θ)**της με αριθμό-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, **ι)**της με αριθμό-**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 του Ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **κ)**της με αριθμό-**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 του Ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 και **λ)**της με αριθμό-**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 του Ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντα, 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 υπ' αριθμόν-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 97.951,11€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 117.541,33€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 215.492,44€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2007-31/12/2007, κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της λήψης: α)τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματικές συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 61.500,00€, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: και β) ενενήντα (90) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματικές συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 185.950,00€, έκδοσης της επιχείρησης «.» με Α.Φ.Μ.:

• Με την υπ' αριθμόν-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 540.498,50€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 648.598,20€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 1.188.829,47€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2008-31/12/2008, κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της λήψης: α)τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματικές συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 11.450,00€, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: και β)πεντακοσίων σαράντα επτά (547) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματικές συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.344.880,00€, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:

• Με την υπ' αριθμόν-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικού έτους 2010), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 179.844,17€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 215.813,00€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 395.657,17€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2009-31/12/2009, κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της λήψης εκατόν εβδομήντα πέντε (175) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη για πραγματικές συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 474.410,00€, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:

• Με την υπ' αρ.-**2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 **συνολικού ποσού 49.490,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, λόγω αποδοχής - λήψης και καταχώρησης, τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο που εκδότη, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: και ενενήντα (90) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 247.450,00€ πλέον Φ.Π.Α. 46.995,50€, ήτοι συνολικό ποσό 294.445,50€.

- Με την υπ' αρ.-**2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα με ΑΦΜ:, πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 **συνολικού ποσού 217.266,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, λόγω αποδοχής - λήψης και καταχώρησης, τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: και πεντακοσίων σαράντα επτά (547) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 1.356.330,00€ πλέον Φ.Π.Α.257.912,70€, ήτοι συνολικό ποσό 1.600.225,20€.

- Με την υπ' αρ.-**2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα με ΑΦΜ:, πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 **συνολικού ποσού 94.882,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 – 31/12/2009, λόγω αποδοχής - λήψης και καταχώρησης, εκατόν εβδομήντα πέντε (175) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο που εκδότη, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 474.410,00€ πλέον Φ.Π.Α.90.137,90€, ήτοι συνολικό ποσό 564.547,90€.

- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 47.015,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος 56.418,61 €, ήτοι **συνολικό ποσό 103.434,11€**, λόγω λήψης εκατόν είκοσι (120) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο.

- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 250.913,37 €, πλέον πρόσθετος φόρος 301.096,05 €, ήτοι **συνολικό ποσό 552.009,42€**, λόγω λήψης πεντακοσίων πενήντα ενός (551) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο.

- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 96.927,23 €, πλέον πρόσθετος φόρος 116.312,68 €, ήτοι **συνολικό ποσό 213.239,91€**, λόγω λήψης εκατόν εβδομήντα πέντε (175) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο.

- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.** (άρθρου 6 Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 **ύψους 23.507,75** ευρώ, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.

- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 **ύψους 128.956,35** ευρώ, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.

- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 **ύψους 45.068,95** ευρώ, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν εις βάρος του με Α.Φ.Μ.: δυνάμει της υπ' αριθμ.-/2017 εντολής ελέγχου που εκδόθηκε σε αντικατάσταση των υπ' αριθμ.-/2014,-/2016 και-/2016 εντολών ελέγχου, με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α σύμφωνα με την Πολ. 1037/2005 για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009, δεδομένου ότι οι εν λόγω χρήσεις δεν είχαν περαιωθεί.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: α) το με αριθμό-/.....-2012 (αριθμ. εισερχ.-/.....-2012) πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, σύμφωνα με την οποία η ως άνω επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και β) το με αριθμό-/.....-2011 (αρ. εισερχ.-/.....-2011) πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ προς τη Δ.Ο.Υ., με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:, σύμφωνα με την οποία η ως άνω επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ελέγχου συντάχθηκαν οι από-2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου προέκυψαν διαφορές στον προσδιορισμό του φόρου Εισοδήματος και του Φ.Π.Α. κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπως αυτά καταγράφονται στην από-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη

συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων έκρινε τα βιβλία των χρήσεων 2007, 2008 και 2009 ανεπαρκή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Στη φορολογία Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα αναμορφώθηκαν λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ απορρίφθηκαν οι δαπάνες που αφορούν στα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.). Επιπλέον, καταλογίστηκε το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, καθώς και το αντίστοιχο πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου...../.....-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ένσταση παραγραφής.
- 2) Πλημμελής εκτίμηση πραγματικών περιστατικών. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές ενώ κατέβαλε στους εκδότες ολόκληρο το αντίτιμο των τιμολογίων και τον αναλογούντα Φ.Π.Α.
- 3) Πλημμελής αιτιολογία. Από κανένα στοιχείο δεν συνάγεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν ήταν πραγματικές, γεγονός που καθιστά την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και εκθέσεων ελλιπή και αντιφατική.
- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. , Κ.Β.Σ. και προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν. 2523/1997) για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

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, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «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, στην παρ. 6 του άρθρου 13 της Πολ. 1052/2007 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν.3522/2006, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.

Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία.»

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, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...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, 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».

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, 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 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 φορολογούμενου.

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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα εισερχόμενα με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2012 (αρ. εισερχ.-2012) και/.....-2011 (αρ. εισερχ.-2011) έγγραφα του ΣΔΟΕ με τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ για τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων που αφορούν τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009.
- Ο ελεγχόμενος υπέβαλε εμπρόθεσμα τις υπ' αριθμ./.....-2008,/.....-2009 και/.....-2010 δηλώσεις φόρου εισοδήματος, καθώς και τις υπ' αριθμ./.....-2008,/.....-2009 και/.....-2010 εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για τις κρινόμενες χρήσεις 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα.

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

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει οριστική φορολογική εγγραφή για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους (αποδοχή σημειώματος περαίωσης ή έλεγχος).

Επειδή, τα πληροφοριακά δελτία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του αρχικά προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και έπρεπε να ληφθούν προσηκόντως υπόψη εντός του χρόνου αυτού (πενταετία) και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 την 31/12/2013, για τη χρήση 2008 την 31/12/2014 και για τη χρήση 2009 την 31/12/2015, δεδομένου ότι αφ' ενός δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές, αφετέρου δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εφόσον είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης, στο άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94, πενταετίας

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου – **Α.Φ.Μ.**, και την ακύρωση λόγω παραγραφής:

α)της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

β)της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

γ)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

δ)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ε)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

στ)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ζ)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

η)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

θ)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ι)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

κ)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ι)της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.