



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/03/2018

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

Αριθμός απόφασης: 538

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 03/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. /04.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

β) της υπ' αριθ./04.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

γ) της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικ. έτος 2008),

δ) της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009),

ε) της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

στ) της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

ζ) της υπ' αριθ./04.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2016,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./04.09.2017 και/04.09.2017 πράξεις επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./04.09.2017 και/04.09.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) και 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009) αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./04.09.2017 και/04.09.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 αντιστοίχως, και την υπ' αριθ./04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 03/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ με 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 υπ' αριθ./04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη

διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 3.705,81€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον εβδομήντα οκτώ (-78-) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για συνολική αμοιβή 14.041,92€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του Π.Δ.186/1992 και ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3 περ. στ' και ζ' του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $14.041,92\text{€} \times 25\%$ πλέον $586,00\text{€} \times \frac{1}{3}$.

Με την υπ' αριθ./04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 4.096,48€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον εβδομήντα οκτώ (-78-) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για συνολική αμοιβή 14.041,92€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του Π.Δ.186/1992 και μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3 περ. στ' και ζ' του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $14.041,92\text{€} \times 25\%$ πλέον $586,00\text{€} \times \frac{1}{3}$.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04/09/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 3.703,26€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 4.443,91€, ήτοι συνόλου 8.147,17€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη επίδειξης στον τακτικό έλεγχο των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου εσόδων – εξόδων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν από τρεις διαφορετικούς ελέγχους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992.

Με την υπ' αριθ./04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 4.625,68€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 5.550,82€, ήτοι συνόλου 10.176,50€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη επίδειξης στον τακτικό έλεγχο των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου εσόδων – εξόδων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν από τρεις διαφορετικούς ελέγχους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04/09/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. (βάσει των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/2005 και ΠΟΛ.1081/2005).

Με την υπ' αριθ./04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 3.897,61€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 4.677,13€, λόγω μη επίδειξης στον τακτικό έλεγχο των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου εσόδων – εξόδων και των φορολογικών στοιχείων εσόδων – εξόδων και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν από τρεις διαφορετικούς ελέγχους, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ φορολογικών στοιχείων εξόδων καθαρής αξίας 2.863,63€ πλέον ΦΠΑ 528,61€.

Με την υπ' αριθ./04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 4.018,90€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 4.822,68€, λόγω μη επίδειξης στον τακτικό έλεγχο των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου εσόδων – εξόδων και των φορολογικών στοιχείων εσόδων – εξόδων και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν από τρεις διαφορετικούς ελέγχους, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ φορολογικών στοιχείων εξόδων καθαρής αξίας 3.294,35€ πλέον ΦΠΑ 608,52€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04/09/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. (βάσει των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/2005 και ΠΟΛ.1081/2005).

Με την υπ' αριθ./04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθ. πρωτ. 35473/18/2016 πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 04/09/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τα άρθρα 84 παρ. 1 ν.2238/1994, 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 και 57 παρ. 1 ν.2859/2000.
2. Πλάνη περί τα πράγματα της φορολογικής αρχής. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου περί μη επίδειξης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και κατ' επέκταση μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Μη νόμιμη και καθ' υπέρβαση των αναγραφόμενων στην εντολή ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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.....»*.

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας»*.

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά 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, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.....»*.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων

και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του

άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.) προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., 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. 5 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 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, με την ΠΟΛ. 1192/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «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, για τα οικονομικά έτη 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007) και 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008) έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, περιοδικές και εκκαθαριστικές Φ.Π.Α., δίχως να προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 5 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 ή προστίμου ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης (04/09/2017) των προσβαλλόμενων υπ' αριθ./04.09.2017 και/04.09.2017 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 αντιστοίχως,/04.09.2017 και/04.09.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2008 και 2009 αντιστοίχως και/04.09.2017 και/04.09.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2007 (οικ. έτος 2008) και 2008 (οικ. έτος 2009) είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997, της παρ. 1 του άρθρου 84 ν.2238/1994 και της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται δεκτός για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) και 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009).

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των υπό κρίση οικ. ετών 2008 και 2009, ήτοι χρήσεις 2007 και 2008 αντιστοίχως, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή, το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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.».

Επειδή, το άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζει ότι: «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής 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.....».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, μη νόμιμη είναι και η υπ' αριθ./04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2016, διότι το αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2007 και 2008 αφορά χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, συνεπώς δεν υφίστατο ούτε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις αυτές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ.182/1996.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./03.11.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
2. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
3. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
4. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
5. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
6. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
7. την ακύρωση της υπ' αριθ./04.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η υπ' αριθ. /04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	3.705,81 €	0,00 €	-3.705,81 €

Η υπ' αριθ. /04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	4.096,48 €	0,00 €	-4.096,48 €

**Η υπ' αριθ. /04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2008**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	3.703,26 €	0,00 €	-3.703,26 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.443,91 €	0,00 €	-4.443,91 €
Σύνολο για καταβολή	8.147,17 €	0,00 €	-8.147,17 €

**Η υπ' αριθ. /04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2009**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	4.625,68 €	0,00 €	-4.625,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.550,82 €	0,00 €	-5.550,82 €
Σύνολο για καταβολή	10.176,50 €	0,00 €	-10.176,50 €

Η υπ' αριθ. /04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Χρεωστικό υπόλοιπο	3.897,61 €	0,00 €	-3.897,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.677,13 €	0,00 €	-4.677,13 €
Σύνολο για καταβολή	8.574,74 €	0,00 €	-8.574,74 €

Η υπ' αριθ./04.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Χρεωστικό υπόλοιπο	4.018,90 €	0,00 €	-4.018,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.822,68 €	0,00 €	-4.822,68 €
Σύνολο για καταβολή	8.841,58 €	0,00 €	-8.841,58 €

Η υπ' αριθ./04.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	250,00 €	0,00 €	-250,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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