



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/3/2018

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

Αριθμός απόφασης: 627

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της αστικής πολιτιστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας «... » με **Α.Φ.Μ.:**... κατά α) της με αριθ. ... /2017 Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2004**, β) της με αριθ. ... /2017 Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2005**, γ) της με αριθ. ... /2017 Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2006**, δ) της με αριθ. ... /2017 Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης**

2007, ε) της με αριθ. ... /2017 Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2008**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω 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 Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής πολιτιστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας «... » με **Α.Φ.Μ.:...** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθ. ... /2017 Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2004** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **390,67€** για α) μη έκδοση Τιμολογίου στις ...2004 για χρηματοδότηση από το Υπουργείο Εξωτερικών αξίας 30.000,00€ (η μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής) ήτοι **586,00€X1/3=195,33€** και β) μη καταχώρηση της με αρ. ...2004 Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών αξίας 1.500,00€ στο βιβλίο, ήτοι **586,00€X 1/3=195,34€** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον **Α.Χ.Κ..../2017**.
2. Με τη με αριθ. ... /2017 Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2005** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.562,67€** για α) μη καταχώρηση έξι φορολογικών στοιχείων εξόδων στα βιβλία και συγκεκριμένα: της με αρ. .../2005 απόδειξης δαπάνης αξίας 500,00€, της με αρ.../2005 απόδειξης δαπάνης αξίας 1.000,00€, της με αρ. .../2005 απόδειξης δαπάνης αξίας 450,00€, της με αρ. .../2005 απόδειξης δαπάνης αξίας 600,00€, της με αρ. .../2005 απόδειξης παροχής υπηρεσιών αξίας 500,00€ και του με αρ. .../2005 τιμολογίου πώλησης – δελτίου αποστολής καθαρής αξίας 400,00€ πλέον φπα 76,00€, δηλαδή πρόστιμο **5X586,00=2.930,00€X1/3=976,67€** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 και β) ανακριβή καταχώρηση τριών φορολογικών στοιχείων εξόδων στα βιβλία και συγκεκριμένα: του με αρ. .../2005 τιμολογίου εξωτερικού αξίας 2.007 Λιρών ... , το οποίο βρέθηκε καταχωρημένο στο βιβλίο εσόδων - εξόδων με αξία 2.007,00€ αντί του ορθού 1.005,00€, του με αρ.../2005 Τιμολογίου εξωτερικού, αξίας 553,88 Λιρών ... , το οποίο καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων - εξόδων με αξία 427,11€ αντί του ορθού 277,35€, του με αρ.../2005 Τιμολογίου εξωτερικού, αξίας 533,22 Λιρών ... , το οποίο καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων-εξόδων με αξία 411,18€ αντί του ορθού 267,00€, δηλαδή **3X586,00=1.758,00€X1/3=586,00€** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Το παραπάνω

ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον **A.X.K..../2017**.

3. Με τη με αριθ. ... **/2017** Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2006** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **586,00€** για **μη έκδοση τιμολογίων** για το ποσό των 20.000,00€ που έλαβε επιχορήγηση από το Υπουργείο Πολιτισμού και τα ποσά των 8.000,00€ και 3.000,00€ που έλαβε επιχορήγηση από το Υπουργείο ... (η μη έκδοση των φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής) δηλαδή **$3 \times 586,00€ = 1.758,00€ \times 1/3 = 586,00€$** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον **A.X.K..../2017**.
4. Με τη με αριθ. ... **/2017** Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **390,67€** για μη έκδοση τιμολογίων για τα ποσά των 25.000,00€ και 40.000,00€ που έλαβε επιχορήγηση από το Υπουργείο Πολιτισμού (η μη έκδοση του φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής) δηλαδή **$2 \times 586,00€ = 1.172,00€ \times 1/3 = 390,67€$** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον **A.X.K..../2017**.
5. Με τη με αριθ. ... **/2017** Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **195,33€** για μη έκδοση τιμολογίου για το ποσό των **9.000,00€**, ποσό το οποίο έλαβε επιχορήγηση από το Υπουργείο ... (η μη έκδοση του φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής) δηλαδή **$1 \times 586,00€ = 586,00€ \times 1/3 = 195,33€$** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον **A.X.K..../2017**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη **Δ.Ο.Υ. ...** βάσει της από ... **/2017 Έκθεσης Πλήρους Τακτικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.**, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αριθ. ... **/2013** εντολής ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, στις διαχειριστικές περιόδους 22/08/2001 - 31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1118 - 27/5/2013 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1031 - 7/2/2001 «Φορολογική μεταχείριση των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών» κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ... **/2012** εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (αρ. εισ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. : .../2012).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- ✓ Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των ένδικων φόρων στις υπό κρίση χρήσεις 2004 - 2008.

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, 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 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. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.... 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο **68 παρ 2 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών** ορίζεται ότι: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1191/2017** κοινοποιείται η υπ' αριθ. **265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα 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 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§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 υποβληθείσας 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 υποβληθείσας 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, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

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 2932/2017).

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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, α) για τα **οικονομικά έτη 2005, 2007, 2008 και 2009** (χρήσεις **2004, 2006, 2007 και 2008**) έχουν υποβληθεί από την προσφεύγουσα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών, ενώ **β)** για το **οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005)** υποβλήθηκε **εκπρόθεσμα**, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS, η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αριθμό **../2006** του οικονομικού έτους **2006** στη Δ.Ο.Υ. και συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμων Κ.Β.Σ. για το εν λόγω οικονομικό έτος είναι **δεκαπενταετές**, σύμφωνα με τις διατάξεις του 84 παρ.5 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. **../2012** έγγραφο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (αρ. εισ. πρωτ. Δ.Ο.Υ... : **../2012**), που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... στις **../2012**, αφορούσε την παραγγελία διενέργειας τακτικού φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων ετών γενικά των Μ.Κ.Ο. αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ... και συμπεριελάμβανε στοιχεία υποβολής

δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ (εκκαθαριστικών) που αντλήθηκαν από το ΚΕΠΥΟ. Το εν λόγω έγγραφο δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 ή του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι **πενταετής** για τα οικονομικά έτη **2005, 2007, 2008 και 2009** (χρήσεις **2004, 2006, 2007 και 2008**) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν 3899/2010), 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 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 την επίμαχη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στις .../2017, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ.: **α) για τις χρήσεις 2004, 2006, 2007 και 2008 είχε παραγραφεί** με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας ενώ **β) για τη χρήση 2005 δεν είχε παραγραφεί** με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις υπό κρίση χρήσεις γίνεται αποδεκτός ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2004, 2006, 2007 και 2008 ενώ για τη χρήση 2005 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - .../2017 ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής πολιτιστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας «... » με **Α.Φ.Μ.:...** ήτοι:

- **την ακύρωση** α) της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2004**, β) της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2006**, γ) της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2007** και δ) της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2008**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , **λόγω παραγραφής.**
- **την επικύρωση** της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων

τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων **χρήσης 2005**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2004

Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο	390,66€	0,00€

Χρήση 2005

Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Βάσει Ελέγχου
Πρόστιμο	1.562,67€

Χρήση 2006

Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο	586,00€	0,00€

Χρήση 2007

Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο	390,67€	0,00€

Χρήση 2008

Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο	195,33€	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.