



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 08/10/2018

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφασης: 4361

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 568

FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 10/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, ως νομίμου εκπροσώπου και ατομικά ως ομορρύθμου εταίρου της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατά το χρόνο λειτουργίας της είχε έδρα στο, επί της οδού με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 1999, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /23-03-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000 (χρήσης 1999), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/03/2018 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ως νομίμου εκπροσώπου και ατομικά ως ομορρύθμου εταίρου της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /23-03-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος της ήδη λυθείσας εταιρείας συνολικό ποσό ύψους 1.121,14 €, το οποίο αναλύεται ως ακολούθως: φόρος εισοδήματος: 574,82 €, τέλη χαρτοσήμου: 19,16 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ: 3,84 €, πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ: 287,41 €, τόκοι άρ. 53 ΚΦΔ: 214,01 €, πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ στα τέλη χαρτοσήμου: 9,60 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ: 1,94 €, τόκοι άρ. 53 ΚΦΔ στα τέλη χαρτοσήμου: 8,63 € και στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ: 1,73 €.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την 01-12-2005 διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Άνω Λιοσίων (αρ. πρωτ. εισερχ. /1-12-2005) το με το με αριθμό πρωτοκόλλου /17-11-2005 Δελτίο Πληροφοριών και το

συνημμένο σε αυτό από 14-11-2005 απόσπασμα έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Δ.Ε.Κ. Αθηνών.

Με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τις διαχειριστικές περιόδους 27-10-1998 έως 31-12-1999, 1-1 έως 31-12-2000, 1-1 έως 31-12-2001 και 1-1 έως 31-12-2002 στην επιχείρηση: και ΑΦΜ διαπίστωσε ότι οι φερόμενες στα βιβλία της επιχείρησης του αγορές χρυσού και αργύρου από το εσωτερικό, ήταν εικονικές.

Κατά συνέπεια και οι πωλήσεις θεωρήθηκαν από τον έλεγχο του Δ.Ε.Κ. Αθηνών εικονικές και μεταξύ αυτών και οι πωλήσεις για τις οποίες εκδόθηκαν δύο φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία και τα οποία απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Α/Α	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΧΡΥΣΟΣ (ΓΡΜ)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (σε δρχ)	ΦΠΑ (σε δρχ)
1	/12-11-1998	500	1.352.500	243.450
2	/13-1-1999	1000	2.640.000	475.200

Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 1999 και 2000 (χρήσεις 1998 και 1999) με αποδοχή του υπ' αριθ./30-11-2004 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης του ν. 3259/2004. Τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο του Δ.Ε.Κ. Αθηνών στην επιχείρηση του κρίθηκαν από την φορολογική αρχή ως συμπληρωματικά στοιχεία και εκδόθηκε η με αριθμό/6-6-2006 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Άνω Λιοσίων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Άνω Λιοσίων, δυνάμει της ανωτέρω εντολής, εκδόθηκε η με αριθμό/2-10-2006 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1 έως 31/12/1999, διαφορά ύψους 1.647,26 ευρώ.

Η προσφεύγουσα κατέθεσε κατά της ανωτέρω πράξης, δικαστική προσφυγή και εν συνεχεία με τη με αριθμό/2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (11^ο Τριμελές) ακυρώθηκε η παραπάνω πράξη για λόγους νομικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα διότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Η εν λόγω δικαστική απόφαση κοινοποιήθηκε στην αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων στις 26-04-2017, προκειμένου να εκδώσει εκ νέου την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θεραπεύοντας τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε.

Ακολουθώντας, εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η με αρ./02-03-2018 εντολή για επανέλεγχο και αφού απεστάλη στους τέως διαχειριστές της ήδη λυθείσας εταιρείας, το με αρ. πρωτ./21-02-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και περαιτέρω, αφού ελήφθησαν υπ' όψιν οι έγγραφες απόψεις που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα στις 14/03/2018, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Σύμφωνα με την απόφαση Ολομ. Σ.τ.Ε 1738/2017, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.- 31.12.1999, άρχισε την 1/1/2001 και έληξε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2005, οι παραπάνω δε πράξεις εκδόθηκαν και επιδόθηκαν το έτος 2006, ενώ οι σχετικές διατάξεις των ως άνω νόμων περί παρατάσεως του χρόνου της παραγραφής, σύμφωνα με όσα έγιναν ανωτέρω δεκτά, δεν έχουν εφαρμογή στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, διότι εν λόγω αξιώσεις ανάγονται σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των νόμων αυτών ημερολογιακών ετών και συνεπώς το ένδικο δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του ένδικου φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Η φορολογική αρχή γνωρίζει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι και διαχειριστές της επίμαχης εταιρείας έχουν τελεσίδικα αθωωθεί από τα ποινικά δικαστήρια για το αδίκημα της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνεπώς δεν υφίσταται στην πραγματικότητα οποιαδήποτε παράβαση από την πλευρά της εταιρείας μας.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

«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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, οι διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για το κρινόμενο έτος, ορίζουν, 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)

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του αρ. 9 του ν. 3259/2004: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του εκκαθαριστικού σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση 1999: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή η περαίωση με βάση τη δήλωση του επιτηδευματία σύμφωνα με την παρ. 1^α της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1064/03-04-2007 εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου μάλιστα επιτεύχθηκε συμβιβασμός.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρονται τα ακόλουθα: «.....Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και

αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).»

Επειδή επιπροσθέτως με την υπ' αρ. 327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «.....Ως **συμπληρωματικά στοιχεία**, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 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 τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγρ.1 και της παραγρ. 6 του άρθρου 28 του ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25-9-2008) ορίζονται:

«1. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου Α' " Περαιώση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων " του ν.3259/2004 (ΦΕΚ 149 Α') , όπως ισχύουν, τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται ως ακολούθως:

.....

6. Οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1 έως 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1130/02-10-2008 Εγκυκλίου του Υπ. Οικονομικών (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008) προβλέπεται ότι:

«5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 1999 και 2000 με την αποδοχή στις 30-11-2004 του με αριθμ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης βάσει του ν. 3259/2004.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι με το υπ' αριθ. πρωτ./17-11-2005 Δελτίο Πληροφοριών, το ΔΕΚ Αθηνών, ενημέρωσε την Δ.Ο.Υ. Άνω Λιοσίων, ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση του, σύμφωνα με το από 14-11-2005 συνημμένο στο ως άνω έγγραφο απόσπασμα έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., διαπιστώθηκε ότι όλες οι αναγραφόμενες στα φορολογικά παραστατικά συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν εικονικές.

Επειδή βάσει του ως άνω συμπληρωματικού στοιχείου η αρμόδια κατά τον χρόνο εκείνο Δ.Ο.Υ. Άνω Λιοσίων, εξέδωσε την υπ' αριθ./6-6-2006 εντολή ελέγχου και καταλόγισε για τη χρήση 1999 διαφορά φόρου ύψους 1.647,26 ευρώ με την αρχικώς

εκδοθείσα με αρ./2-10-2006 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε περαιώσει την κρινόμενη χρήση 1999 βάσει των διατάξεων του Ν.3259/2004. Ωστόσο, κατά το χρόνο υπογραφής της πράξης αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος (30/11/2004), το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή καθόσον ο έλεγχος του ΣΔΟΕ διενεργήθηκε μεταγενέστερα. Συνεπώς, τα ανωτέρω στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής **μετά την οριστικοποίηση (περαίωση) της κρινόμενης χρήσης** δυνάμει των διατάξεων του ν. 3259/2004. Ως εκ τούτου αποτελούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94, «νέα στοιχεία» με βάση τα οποία μπορούσε να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή για το οικον. έτος 2000 εντός δεκαετίας, ήτοι έως 31/12/2010. Ως εκ τούτου κατά την έκδοση της υπ' αριθ. 9 αρχικής πράξης στις 2-10-2006 το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων δεν είχε, σύμφωνα με τα ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η υπ' αριθ./02-10-2006 πράξη προσδιορισμού φόρου εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παραγρ. 4 περ. β' του ν. 2238/1994 και δεν στηρίχθηκε σε παρατάσεις της διάρκειας της παραγραφής, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής δυνάμει της απόφασης ΣτΕ 1738/2017, αλυσιτελώς προβάλλεται και απορρίπτεται.

Επειδή η προσφεύγουσα κατέθεσε κατά της ανωτέρω πράξης, δικαστική προσφυγή και εν συνεχεία το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας (Τμήμα 11^ο Τριμελές) με τη με αριθμό/2016 απόφαση του ακύρωσε την παραπάνω πράξη για λόγους νομικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα διότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης. Η εν λόγω δικαστική απόφαση κοινοποιήθηκε στην αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων στις 26-04-2017.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ., συμμορφούμενη στο σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης, εξέδωσε, τη με αρ./02-03-2018 εντολή επανελέγχου και απέστειλε στους τέως διαχειριστές της ήδη λυθείσας εταιρείας, το με αρ. πρωτ./21-02-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρ. 28 του ν. 4174/2013 με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, αφού έλαβε υπ' όψιν τις έγγραφες απόψεις που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα στις 14/03/2018, και αφού θεράπευσε τον τύπο που αρχικώς παραλείφθηκε,

εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη. Συνεπώς, εφόσον η προσβαλλόμενη την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη εκδόθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν. 4174/2013, ήτοι εντός ενός έτους από την κοινοποίηση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, δεν υφίσταται ζήτημα παραγραφής και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη αριθμ. 3965/2012 απόφαση του ΣτΕ, «.....το άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι «1. ... 2.Τα δικαστήρια δεσμεύονται ... από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη ... 4.Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το δεδικασμένο και αυτεπαγγέλτως, εφ' όσον τούτο προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν το διοικητικό δικαστήριο κρίνει επί διοικητικής παραβάσεως, δεσμεύεται μεν, ως προς την ενοχή του δράστη, από την τυχόν προηγηθείσα, επί της οικείας ποινικής υποθέσεως, αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση, δεν δεσμεύεται δε από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, την οποία, όμως, υποχρεούται να συνεκτιμήσει κατά την διαμόρφωση της κρίσεώς του. Η συνεκτίμηση αυτή δεν απαιτείται να εξαγγέλλεται ρητώς αλλά αρκεί να συνάγεται από το όλο περιεχόμενο της αποφάσεως του δικαστηρίου της ουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2067/2011 7μ., 1522/2010 7μ., ΣτΕ 2978/2011, ΣτΕ 2447/2009, ΣτΕ 422/2007, ΣτΕ 990/2004 Ολ. κ.α.)».

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 τροποποιήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2717/1999, ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης»

Επειδή επιπροσθέτως με βάση τα διαλαμβανόμενα στη σκέψη 4 της υπ' αριθ. 458/2018 απόφασης ΣτΕ: «4. Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 2 εδαφ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), όπως ίσχυε κατά το χρόνο συζήτησης της υπόθεσης ενώπιον του δικαστηρίου που εξέδωσε την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (21.9.2016), ορίζει ότι τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται «από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ως προς την ενοχή του δράστη», όχι όμως και από τις αμετάκλητες αθωωτικές ποινικές αποφάσεις,

ρύθμιση η οποία έχει κριθεί ως συνάδουσα προς τα άρθρα 4 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος (βλ. ΣτΕ 1741/2015 Ολομ.). Με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του προαναφερθέντος ν. 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα [διοικητικά] δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.». Η ανωτέρω νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 (εδαφ. β') του ΚΔΔ δεν έχει πεδίο εφαρμογής στις υποθέσεις οι οποίες συζητήθηκαν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου πριν από την 22.12.2016 (πρβλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., σχετικά με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 2 του ίδιου ν. 4446/2016), δεδομένου ότι, κατά γενική δικονομική αρχή, η νεότερη δικονομική ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις που είχαν εκδικασθεί/συζητηθεί, πριν από το χρόνο έναρξης της ισχύος της (βλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., 3953/2007, 2467/2001).»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση, προσκόμισε συνημμένο στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή απλό φωτοαντίγραφο αποσπάσματος της υπ' αριθ./12 Απόφασης του Ζ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών, δυνάμει της οποίας οι εταίροι της προσφεύγουσας, κηρύχθηκαν αθώοι για την παράβαση της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση.

Επειδή ωστόσο, στην υπηρεσία μας δεν προσκομίσθηκε ολόκληρη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα επίμαχη απόφαση με το πλήρες και αναλυτικό σκεπτικό αυτής. Συνεπώς, δεν καθίσταται δυνατόν μόνο από το προσκομισθέν απόσπασμα, να διαπιστωθούν οι αναλυτικοί λόγοι που οδήγησαν το δικαστήριο στην κρίση αυτή, ήτοι, εάν οι κατηγορούμενοι απαλλάχθηκαν των κατηγοριών για λόγους ουσίας ή εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να συνεκτιμηθεί και να ληφθεί υπ' όψιν από την υπηρεσία μας στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή αφενός μεν δεν προβάλλονται από την προσφεύγουσα έτεροι ισχυρισμοί που να αμφισβητούν το κύρος της προσβαλλόμενης πράξης, αφετέρου δε, δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν αυτήν άκυρη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./10-05-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, ως νομίμου εκπροσώπου και ατομικά ως ομορρυθμού εταίρου της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αριθ./23-03-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2000 (χρήση 1999)	
Φόρος Εισοδήματος	574,82
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	19,16
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	3,84
Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ στο φόρο εισοδήματος	284,41
Τόκοι άρ. 53 ΚΦΔ	214,01
Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ στα τέλη χαρτοσήμου	9,60
Τόκοι άρ. 53 ΚΦΔ	8,63
Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ	1,94
Τόκοι άρ. 53 ΚΦΔ	1,73
ΣΥΝΟΛΟ	1.121,14

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.