



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **01/10/2018**

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

Αριθμός απόφασης: **1658**

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 αριθ. 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 **07/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΠΕ**» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο νωπών και κατεψυγμένων κρεάτων και με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, στην, κατάστημα -Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό//.../19-03-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, β) της με αριθμό//.../19-03-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, γ) της με αριθμό//.../19-03-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, δ) της με αριθμό//.../19-03-2018 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, ε) της με αριθμό//19-03-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και στ) της με αριθμό//19-03-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **07/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΠΕ**» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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.//19-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 1.053,21 €, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 392,11 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.445,32 €.

-Με την υπ' αριθ.//19-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 9.922,77 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.480,69 €, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.694,25 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 16.097,71 €.

-Με την υπ' αριθ.//19-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 3.831,03 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 957,76 €, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.426,29 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.215,08 €.

-Με την υπ' αριθ.//19-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 800,44 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 400,22 €, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 298,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.498,66 €.

-Με την υπ' αριθ.//19-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 7.658,25 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 3.829,13 €, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 2.851,17 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.338,55 €.

-Με την υπ' αριθ.//19-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 3.407,96 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 1.703,98 €, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.268,78 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.380,72 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στις χρήσεις 2007-2009 από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, με βάση τα άρθρα 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.//04-07-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ.//2014,//2013 και//2013 εντολών ελέγχου.

Βάσει της από 26-04-2010 συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 έως και 2009, εξέδωσε πλαστά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ 2007

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΑΡΙΘ. ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	805,53
2	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	285,30
3	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	1.911,54
4	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	755,00
5	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	454,97
ΣΥΝΟΛΟ				4.212,84 €

ΧΡΗΣΗ 2008

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΑΡΙΘ. ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	02/01/2008	667,15
2	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	02/01/2008	111,36
3	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	11/01/2008	1.310,77
4	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	07/02/2008	347,00
5	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	22/02/2008	644,77

6	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	07/03/2008	1.088,05
7	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	04/04/2008	1.054,70
8	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	18/04/2008	144,07
9	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	02/05/2008	1.648,05
10	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	16/05/2008	2.546,99
11	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	30/05/2008	3.083,45
12	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	13/06/2008	3.287,52
13	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	27/06/2008	2.219,33
14	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	11/07/2008	2.039,24
15	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	25/07/2008	2.113,45
16	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	07/08/2008	3.266,90
17	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	04/09/2008	1.943,35
18	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	19/09/2008	2.541,18
19	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	03/10/2008	2.709,64
20	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	14/11/2008	1.945,75
21	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	28/11/2008	1.678,80
22	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	13/12/2008	1.638,57
23	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	24/12/2008	1.660,99
ΣΥΝΟΛΟ					39.691,08

ΧΡΗΣΗ 2009

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΑΡΙΘ. ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	23/01/2009	2.939,48
2	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	05/02/2009	3.283,87
3	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	20/02/2009	1.629,52
4	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	06/03/2009	1.265,23

5	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	20/03/2009	1.363,77
6	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	29/05/2009	477,62
7	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	12/06/2009	1.087,86
8	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	24/07/2009	1.084,44
9	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	21/08/2009	849,69
10	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	30/10/2009	1.060,44
11	ΦΟΡΤΩΤΙΚΗ	.....	.....	14/11/2009	282,19
ΣΥΝΟΛΟ					15.324,11

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την πλαστικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «..... του», τόσο προς την προσφεύγουσα ΕΠΕ, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 26/04/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, 48 παρ 3 του ν. 2859/2000 και ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας και δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών (δαπανών) των επίμαχων τιμολογίων, για τις υπό κρίση χρήσεις και επέβαλε τις αντίστοιχες προσυμφωνήσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 49 του Ν. 4509/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις του 2007, 2008 και 2009 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994.
- 2) Μη σύννομη, με βάση την 6^η Κοινοτική Οδηγία η αποστέρηση του δικαιώματος της για έκπτωση του αναλογούντος στα επίμαχα τιμολόγια Φ.Π.Α..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής των χρήσεων 2007-2009 για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

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, προΐσχύουσες 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, 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 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 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 φορολογουμένου 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.

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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ως ίσχυε για τΑ υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 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.

2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

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 άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «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..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....»

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 δημοσίευσας 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 δημοσίευσας 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 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 βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα οικ. έτη 2008-2010 (χρήσεις 2007- 2009), έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, (χωρίς από το σύστημα TAXIS και από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ/06-09-2018** απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς (αριθ. εισερχ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/11-09-2018), με το υπ' αριθ. πρωτ./14-05-2010 διαβιβαστικό έγγραφο, η ως άνω Δ.Ο.Υ., συνέταξε και απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, την από 14/05/2010 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, η οποία αναφέρονταν στους λήπτες πλαστών φορολογικών στοιχείων αρμοδιότητας της, για τις χρήσεις 2005-2009, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... του» με ΑΦΜ και στην ως άνω έκθεση, μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνονταν και η προσφεύγουσα. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις 2002-2006 με το Ν. 3697/2008, οι δε υπό κρίση χρήσεις είναι ανέλεγκτες.

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 26/04/2010 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./04-07-2016 εντολή ελέγχου, για την οποία η φορολογική αρχή έλαβε γνώση εντός της πενταετίας με το αριθ. πρωτ./14-05-2010 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν. 2238/1994 και της παρ 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγράφεται εντός της πενταετούς προθεσμίας, δεδομένου ότι, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1194/2017, 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 προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση αρχικού ή συμπληρωματικού φύλλου εισοδήματος, ή συμπληρωματικού φύλλου ΦΠΑ, και, συνεπεία τούτου, το εν λόγω δικαίωμα για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 έχει

παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ 1 του ν. 2238/1994 και 57 παρ 1 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ 1 του ν. 2238/1994 και 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2013 για τη χρήση 2007, κατά την 31/12/2014 για τη χρήση 2008 και κατά την 31/12/2015 για τη χρήση 2009, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2007, 2008 και 2009, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών για τις χρήσεις 2007-2009.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **07/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση**: α) της με αριθμό//...//**19-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, β) της με αριθμό//...//**19-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, γ) της με αριθμό//...//**19-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, δ) της με αριθμό//...//**19-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, ε) της με αριθμό//...//**19-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και στ) της με αριθμό//...//**19-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λόγω παραγραφής.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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