



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 10/07/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1364**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, ως καθολικής διαδόχου της υπόχρεης Δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ** με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες επεξεργασίας και διανομής νερού μέσω αγωγών και διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού αριθ. 0 - Τ.Κ. ... , νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό/**06-02-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και

έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από ...-...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας δημοτικής επιχείρησης, 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' αριθμ. .../06-02-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης δημοτικής επιχείρησης πρόστιμο ύψους 14.653,00 €, λόγω της μη ζήτησης-λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον δύο περιπτώσεις συνολικής αξίας 55.412,00 και 474,99 € αντίστοιχα και της μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία ενός ΤΔΑ αξίας 3.833,34 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε λόγω της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου στις χρήσεις 2008-2011 από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. Α/2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ./2012 εντολής ελέγχου και της υπ' αριθ./23-01-2014 εντολής έρευνας του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτοκόλλου/22-9-2011 και/2016 έγγραφα της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, τα οποία έλαβαν αριθμό πληροφοριακού δελτίου Νο .../2012 &/2016, προκειμένου να διενεργηθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης φορολογικός έλεγχος στην Δ.Ε.Υ.Α σχετικά με την έκδοση από την προσφεύγουσα μεταχρονολογημένων επιταγών και την μη ζήτηση-λήψη φορολογικών στοιχείων από τους προμηθευτές της.

Σε εκτέλεση της ως άνω εισαγγελικής παραγγελίας αρχικά συνεργείο ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης μετέβη στην και στο Δημαρχείο όπου βρίσκεται το γραφείο του συμπαραστάτη του Δημότη του Δήμου όπου και διενεργήθηκε συλλογή στοιχείων από τον φάκελο του αρχείου του, κατόπιν της έρευνας που διεξήγαγε ο ίδιος και συμπληρωματική κατάσταση σχετικά με τις μεταχρονολογημένες επιταγές.

Επίσης το ως άνω συνεργείο ελέγχου μετέβη στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση, η οποία επίσης εδρεύει στο κτίριο του Δήμου από την οποία ζητήθηκε με πρόσκληση και η οποία

προσκόμισε στην ως άνω υπηρεσία τα ακόλουθα:

α) Τα αντίγραφα και τα πρωτότυπα των μεταχρονολογημένων επιταγών σύμφωνα με την κατάσταση που έλαβε το Σ.Δ.Ο.Ε. από τον συμπαραστάτη του Δημότη

β) Όλα τα στοιχεία που αφορούν στις ως άνω επιταγές (ήτοι: ένταλμα πληρωμής, εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, σύμβαση, απόφαση του προέδρου, πρακτικό παραλαβής του εκτελεσθέντος έργου).

γ) Ταμειακά υπόλοιπα του ταμείου και των καταθέσεων όψεως (λογαριασμός 38 του ΓΛΣ) για το πρώτο τρίμηνο του 2011.

δ) Καρτέλες όλων των προμηθευτών της ως άνω δημοτικής επιχείρησης από την 01-01-2008 έως και την ημέρα του ελέγχου.

Περαιτέρω από την επεξεργασία των ως άνω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν επιχειρήσεις-προμηθευτές οι οποίες εμφανίζονται στις καρτέλες της υπόχρεης επιχείρησης με χρεωστικό υπόλοιπο (δηλαδή είχαν πληρωθεί μεγαλύτερα χρηματικά ποσά από την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων).

Για το λόγο αυτό το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης προέβη στον φορολογικό έλεγχο των ακόλουθων αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων:

- 1) - ΑΦΜ
- 2) - ΑΦΜ
- 3) - ΑΦΜ
- 4) - ΑΦΜ
- 5) - ΑΦΜ
- 6) - ΑΦΜ
- 7) - ΑΦΜ
- 8) - ΑΦΜ
- 9) - ΑΦΜ
- 10) - ΑΦΜ
- 11) - ΑΦΜ
- 12) - ΑΦΜ
- 13) - ΑΦΜ
- 14) - ΑΦΜ
- 15) - ΑΦΜ
- 16) - ΑΦΜ
- 17) - ΑΦΜ

Περαιτέρω ο έλεγχος της υπόχρεης επιχείρησης συνεχίστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην οποία διαβιβάστηκε η ως άνω εισαγγελική παραγγελία, βάσει της υπ' αρ./2016 εντολής ελέγχου. Από τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με

τις προμηθεύτριες εταιρίες, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 2010

- Η υπόχρεη επιχείρηση κατά την χρήση 2010 δε ζήτησε και δεν έλαβε παραστατικά αξίας 55.412,00€ από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» που αντιστοιχούν στο χρεωστικό υπόλοιπο της καρτέλας προμηθευτή κατά την ημερομηνία διακοπής (01-03-2010), της ως άνω προμηθεύτριας επιχείρησης.
- Η υπόχρεη επιχείρηση κατά την χρήση 2010 δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της το υπ' αρ./27-5-2010 Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής αξίας 3.833,84 €, (μεγαλύτερης των 880,00 €), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ
- Η υπόχρεη επιχείρηση κατά την χρήση 2010 δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας 474,99 € προς την επιχείρηση «.....»- ΑΦΜ.....

Κατόπιν τούτου, στα πλαίσια του ελέγχου, για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμο του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή της χρήσης 2010. Στην υπό κρίση περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου, για τη διενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής και για την επιβολή προστίμου στη χρήση 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, από τη λήξη του έτους κατά το οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Η εν λόγω παραγραφή ισχύει και για τις παραβάσεις του ΚΒΣ, στο οποίο παραπέμπει το ΠΔ 186/1992. (άρθρο 9 παρ 5 του Ν. 2523/1997). Σχετική με τα ανωτέρω είναι και η υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ. (βλ. υπ' αριθ. 1623/2016 απόφαση του ΣτΕ).
- 2) Ελαττωματική και ανεπαρκής η προσβαλλόμενη πράξη. Παράβαση της αρχής της νομιμότητας κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, (με την έννοια του όρου της ΕΣΔΑ). Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου από τη φορολογική αρχή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2010.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

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 την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

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

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

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

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016,

διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της 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. Με την ως άνω ΠΟΛ διευκρινίζεται επίσης 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 ίδιου 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.».

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 της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010,) έχει υποβληθεί από την υπόχρεη επιχείρηση δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων,

(χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτοκόλλου .../22-9-2011 και .../2016 έγγραφα της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, τα οποία έλαβαν αριθμό πληροφοριακού δελτίου Νο .../2012 & .../2016, προκειμένου να διενεργηθεί αρχικά από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και κατόπιν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης φορολογικός έλεγχος στην Δ.Ε.Υ.Α σχετικά με την έκδοση από την προσφεύγουσα μεταχρονολογημένων επιταγών και την μη ζήτηση-λήψη φορολογικών στοιχείων από τους προμηθευτές της, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. .../2012 και .../23-01-2014 εντολές ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και η υπ' αριθ......./2016 εντολή ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε η από 08/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και απεστάλη με το αριθ. πρωτ./11-12-2017 διαβιβαστικό έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. (αριθ. εισερχομένου εγγράφου/18-12-2017). Στη συνέχεια εκδόθηκε από τη φορολογούσα αρχή η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι 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 σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Στην υπό κρίση περίπτωση, η από 08/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. θα μπορούσε, να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/1994, καθόσον δεν ήταν στη διάθεση του εφόρου κατά την αρχική πενταετή παραγραφή. Εντούτοις τα πορίσματά της βασίζονται αποκλειστικά σε δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, ήτοι σε καρτέλες προμηθευτών και σε μεταχρονολογημένες επιταγές εκδόσεώς της, δηλαδή σε δεδομένα που προέκυπταν άμεσα από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις αυτές, αυτούσιες, θα μπορούσαν να γίνουν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ., αν διενεργούνταν έλεγχος εντός του κανονικού πενταετούς χρόνου της παραγραφής και συνεπεία τούτου, το εν λόγω δικαίωμα για καταλογισμό προστίμου ΚΒΣ στη

χρήση 2010, έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ 1 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2010 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 και της παρ 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2016 για τη χρήση 2010, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2010, 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 που αφορούν την εν λόγω χρήση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **.../.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, ως καθολικής διαδόχου της υπόχρεης Δημοτικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της με αριθμό **.../06-02-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της, λόγω παραγραφής.

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

**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.