



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 518
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 02/07/2018

Αριθμός απόφασης:3267

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.

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09.03.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (**ΑΦΜ**), με έδρα στο Ρέθυμνο Κρήτης επί της οδού, κατά α) της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρ.7 ν. 4337/2015 β) της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την α) υπ' αρ...../**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρ.7 ν. 4337/2015, β) την υπ' αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09.03.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....», 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:

- i. Με την υπ' αριθμ./**31.01.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 19.993,60 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3β' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρ. 19§4 του ν. 2523/1997 και των άρθρ. 2§1, 6§1, 11, 12, 16 και 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).
- ii. Με την υπ' αριθμ./**31.01.2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ οικονομικού έτους 2008 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 26.002,98 €, πλέον 18.118,99 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 44.809,72 €.

Η ως άνω παράβαση και η διαφορά στο φόρο εισοδήματος προέκυψε διότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε οκτώ (8) εικονικά, στο σύνολό τους, φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση «.....» (**ΑΦΜ**) με αντικείμενο εργασιών "Χονδρικό εμπόριο, συσκευασμένο για λιανική πώληση" και δηλωθείσα δ/ση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού στον Πειραιά Αττικής (αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ), συνολικής καθαρής αξίας 49.984,00 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 31.01.2018 οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ./18.12.2015 εντολής ελέγχου, κατόπιν του με αριθμ. πρωτ./29.05.2014 εγγράφου του ΣΔΟΕ Περ/κής Δ/σης Αττικής, συνοδευόμενο από το 26/05/2014 Δελτίο Πληροφοριών, την από 13/02/2014 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) και το με αρ.....-ΥΣΕ-01/09.05.2014 Υ.Σ.Ε. για την επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής νομιμότητας εκδόσεως της υπ' αριθμ./31.01.2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς δεν αναφέρει τους λόγους και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίσθηκε το εν λόγω ποσό.
2. Παραβίαση της αρχής νομιμότητας εκδόσεως των συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου, καθώς δεν επισυνάπτονται σε αυτές οι σχετικές εκθέσεις κατάσχεσης.
3. Παραβίαση της αρχής νομιμότητας της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και των ερειδόμενων επί αυτού προσβαλλόμενων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου, καθώς τα καταλογισθέντα ποσά των υπ' αριθμ./31.01.2018 και/31.01.2018 οριστικών πράξεων είναι ίδια με αυτά των προσωρινών πράξεων

χωρίς να ληφθεί υπόψη το από 30.06.2017 υπόμνημα του προσφεύγοντα.

4. **Παραβίαση της διαδικασίας νομίμου εκδόσεως της εκθέσεως κατασχέσεως, καθώς στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου δεν μνημονεύεται η έκθεση κατάσχεσης.**
5. Παραβίαση του επικαίρου τύπου τηρήσεως της αρχής ακροάσεως του φορολογουμένου, καθώς δεν τηρήθηκε η διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση αφού ο προσφεύγων δεν έλαβε γνώση του Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ που συντάχθηκε για τον εκδότη των εικονικών στοιχείων με συνέπεια να μην έχει όλα τα στοιχεία ώστε να αμυνθεί ενώπιον της φορολογικής αρχής ενώ στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναφερόταν μόνο το πόρισμα του ελέγχου για τον εκδότη.
6. Παραβίαση της αρχής ασφάλειας Δικαίου, της χρηστής Διοικήσεως και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς η πλημμέλεια της κλήσης ακροάσεως και η παράλειψη σύνταξης και επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης καθιστούν πλημμελή τη διαδικασία του ελέγχου.
7. Παραβίαση της αρχής αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν φέρουν επί του σώματός αυτών ακριβή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, παρά μόνον γίνεται μνεία στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και αναφέρονται οι εφαρμοζόμενες διατάξεις.
8. Παραβίαση της νομίμου αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου επί τη βάση των οποίων συντάχθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς οι εκθέσεις ελέγχου δεν περιέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ώστε να προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι οι υπό κρίση συναλλαγές του προσφεύγοντα είναι ανύπαρκτες.
9. Μη νομιμότητα επιβολής πρόσθετου φόρου, καθώς αυτός αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται **έκθεση κατάσχεσης**, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των

νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, **τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή.** Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...].

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία «σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως **ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας** και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική **έκθεση κατασχέσεως** και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο **απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας**, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣτΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως» (ΣτΕ 424/2017).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 31.01.2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ προκύπτουν τα εξής:

Κατόπιν της υπ' αριθμ./18.12.2005 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της υπηρεσίας τους λόγω του υπ' αριθμ. πρωτ./29.05.2014 εγγράφου του ΣΔΟΕ με το οποίο περιήλθε σε γνώση τους το από 26.05.2014 Δελτίο Πληροφοριών και η από 13.02.2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....» (ΑΦΜ) με αντικείμενο «Χονδρικό εμπόριο, συσκευασμένο για λιανική πώληση» εξέδωσε πλήθος εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων ο οποίος έλαβε από την ως άνω εταιρεία οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 49.984,00 €.

Επειδή, κατόπιν επικοινωνίας με τη Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, μας διαβιβάσθηκε μέσω τηλεομοιοτυπίας (fax) το υπ' αριθμ. πρωτ./05.04.2017 υπόμνημα του προσφεύγοντα κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./27.03.2017 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών της εν λόγω Δ.Ο.Υ., με το οποίο ο προσφεύγων παρέδωσε στον αρμόδιο ελεγκτή τα κάτωθι πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....», καθώς και αντίγραφα των επιταγών..... No και No

Έτος 2006				Έτος 2008			
1	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	27.09.2006	1	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	05.01.2008
	Απόδειξη είσπραξης No.....				Απόδειξη είσπραξης No		
2	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α.....	27.09.2006	2	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	08.01.2008
3	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α.....	28.09.2006		Απόδειξη είσπραξης No		
4	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α.....	28.09.2006	3	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	10.01.2008
5	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	06.11.2006		Απόδειξη είσπραξης No.....		
	Απόδειξη είσπραξης No			4	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	14.01.2008
					Απόδειξη είσπραξης No		
				5	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	18.01.2008
					Απόδειξη είσπραξης No		
				6	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	21.01.2008
					Απόδειξη είσπραξης No		
				7	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	23.01.2008
					Απόδειξη είσπραξης No.....		
				8	Δ.Α. – TIM	ΣΕΙΡΑ Α	30.01.2008
					Απόδειξη είσπραξης No.....		

Επειδή για τα ως άνω πρωτότυπα οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία χρήσεως 01/01 – 31/12/2008, τα οποία παρέλαβε ο αρμόδιος ελεγκτής στις 05.04.2017 και βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και

βάσει αυτών των διαπιστώσεων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι η υπ' αριθμ./31.01.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου και η υπ' αριθμ./31.01.2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης ενώ προβλέπεται στην περίπτωση που διακρατούνται άνω των δέκα (10) ημερών φορολογικά στοιχεία του ελεγχόμενου βάσει των άρθρων 24 και 25 του Κ.Φ.Δ..

Συνεπώς, δεδομένου ότι η σύνταξη έκθεση κατάσχεσης αποτελεί ουσιώδη τύπο της όλης διαδικασίας βάσει της ως άνω νομολογίας και εφόσον ο προσφεύγων επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή ότι υπέστη βλάβη λόγω της μη τήρησης του ουσιώδους αυτού τύπου, οι εν λόγω πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί πλημμελειών της κλήσης σε ακρόαση και των συνταχθέντων εκθέσεων ελέγχου, καθώς η νόμιμη τήρηση της διαδικασίας της κατάσχεσης προηγείται των ανωτέρω.

Ως προς την παραγραφή της χρήσης 01/01 – 31/12/2008:

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπεται ότι: «11. 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζονταν τα εξής:

«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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ίσχυε με την τροποποίηση του άρθρ.13§1 ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), οριζόταν ότι:

«2. 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 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. [...]».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής:

«4.Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. **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 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. 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. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ **η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης**.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή στο **άρθρο 9§5 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)**, όπως ίσχυε, οριζόταν 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. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιλογή 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 με τις διατάξεις της παρ.3 του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)**, όπως ίσχυε, προβλέπονταν τα εξής:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν 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 τις **ΠΟΛ 1154/2017** και **1208/2017** δόθηκαν σχετικές οδηγίες για τη διαχείριση των εκκρεμών υποθέσεων της Φορολογικής Διοίκησης ενόψει των διαλαμβανόμενων στην υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή με την **ΠΟΛ 1194/05.12.2017** διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«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 προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. [...]

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).

4. [...]

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017».

Επειδή, εν προκειμένω, για την υπό κρίση διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008, προκύπτουν τα εξής:

➤ Ως προς τη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με το σύστημα TaxisNet προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλει την υπ' αριθμ./2010 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 στις 23.03.2010 (ημ/νία καταχώρησης: 06.04.2010) **εκπρόθεσμα** (μήνες εκπροθέσμου: 11).

Συνεπώς, βάσει της υπ' αριθμ. 173/2006 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., η εν λόγω εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης ισοδυναμεί με μη υποβολή, άρα η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για τη χρήση 2008 εκτείνεται στη **δεκαπενταετία**.

Επιπροσθέτως, δεδομένου ότι το από 29.05.2014 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ σχετικά με την εκδότρια των υπό κρίση εικονικών φορ/κών στοιχείων επιχείρηση «.....» παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ στις 05.06.2014, ήτοι μετά την πενταετία, συνιστά «συμπληρωματικό στοιχείο» υπό την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και άρα, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/1994 περί **δεκαετούς** προθεσμίας παραγραφής.

➤ Ως προς τον ΚΒΣ ισχύουν τα ανωτέρω όπως και στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή με το άρθρο 4§3 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β 1440/27.4.2017) ορίζεται ότι «[...] Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους **τυπικής πλημμέλειας**, η αρμόδια φορολογική αρχή **ενεργεί εκ νέου** σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπονται τα εξής:

«1. [...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...]

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο **ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής** ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 09.03.2018 και με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του (**ΑΦΜ**) και την **ακύρωση** : α) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρ.7 ν. 4337/2015 και β) της υπ' αριθμ. .../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ λόγω **τυπικής πλημμέλειας** (μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης) και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί στις απαραίτητες ενέργειες βάσει των ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.