



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 894

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'/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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 10/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, ως μέλους της λυθείσας επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./13.06.2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008,

β) της υπ' αριθ./13.06.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008),

γ) της υπ' αριθ./13.06.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./13.06.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, την υπ' αριθ./13.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008) και την υπ' αριθ./13.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, ως μέλους της λυθείσας επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, 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:

Με την υπ' αριθ./13.06.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στη λυθείσα επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 976,66€, λόγω ελλιπούς περιγραφής του είδους των υπηρεσιών στα εκδοθέντα κατά την υπό κρίση χρήση Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών με αριθμό πράξης θεώρησης 6236/2006, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 11 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), μη καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης του υπ' αριθ. 28/06.08.2008 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 4.620,00€ πλέον ΦΠΑ 877,80€, κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών, για αξία 4.620,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), και μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ως προς την εξόφληση δύο Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής, συνολικής αξίας άνω των 15.000€ έκαστο, που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από

την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $(586,00\text{€} \times 2 \times \frac{1}{3}) + (586,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (586,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (586,00\text{€} \times \frac{1}{3})$.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/06/2016 έκθεσης ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 186/29.12.2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./13.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στη λυθείσα επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008), κύριος φόρος 3.562,00€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 4.274,40€, ήτοι συνολικό ποσό 7.836,40€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τριάντα τρεις (-33-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 2.820,00€, μη καταχώρησης ενός Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 4.620,00€ πλέον ΦΠΑ 877,80€ και ενός Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής αξίας 800,00€ πλέον ΦΠΑ 152,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/06/2016 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 186/29.12.2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./13.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στη λυθείσα επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, κύριος φόρος 4.780,10€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 5.736,12€, ήτοι συνολικό ποσό 10.516,22€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τριάντα τρεις (-33-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 2.820,00€ και μη καταχώρησης ενός Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 4.620,00€ πλέον ΦΠΑ 877,80€, καθώς και ενός Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής αξίας 800,00€ πλέον ΦΠΑ 152,00€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ παραστατικών δαπανών με ελλιπή περιγραφή για ληφθείσες υπηρεσίες, καθαρής αξίας 10.500,00€ πλέον 1.995,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/06/2016 έκθεσης ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 186/29.12.2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Νόμιμη, εμπρόθεσμη και παραδεκτή η κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής για τις οποίες έλαβε γνώση στις 12/12/2017.
2. Παραγραφή αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων για τη χρήση 2008. Αντισυνταγματικότητα των παρατάσεων παραγραφής σύμφωνα με την ΣτΕ 1738/2017.
3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς το κύρος των βιβλίων και την εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού.
4. Νόμιμη και ακριβής η δαπάνη των 10.500,00€ πλέον ΦΠΑ 1.995,00€ που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκρών.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου, ως αυτό ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: *«Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν».*

Επειδή, με το άρθρο 777 του Αστικού Κώδικα, που εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις των προσωπικών εταιρειών, ορίζεται ότι: *«Η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταιρών».*

Επειδή, αν λυθεί ομόρρυθμη εταιρεία και περατωθεί η εκκαθάριση ή δεν υπάρξει στάδιο εκκαθάρισης αυτής, νομίμως εκδίδεται πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου επ' ονόματι της λυθείσας εταιρείας, εφόσον αυτή δε ανάγεται σε διαχειριστική περίοδο κατά την οποία υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, όμως η επ' ονόματί της εκδοθείσα καταλογιστική πράξη πρέπει να κοινοποιηθεί προς όλους τους εταίρους οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, είτε όλοι μαζί, είτε ο καθένας χωριστά είτε μερικοί από αυτούς (ΣτΕ 2579/1998, Δ.Πρωτ. Αθ. 6526/2005).

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.....».*

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: *«Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός*

ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 1825/2015, από το άρθρο 66 ΚΔΔ προβλέπεται μεν ως αφετηρία της προθεσμίας άσκησης προσφυγής, κατ' αρχήν, η σύννομη κοινοποίηση της πράξης στον ενδιαφερόμενο, δεν αποκλείεται όμως η σχετική προθεσμία να αρχίζει από την αποδεδειγμένη πλήρη γνώση της πράξης, σε περίπτωση που είτε δεν έγινε η προβλεπόμενη κοινοποίηση είτε αυτή που έγινε δεν ήταν νόμιμη, ακόμη και αν πρόκειται για πράξη κοινοποιήτέα σύμφωνα με την σχετική ειδική νομοθεσία που τη διέπει (βλ και ΣτΕ 7μ. 171/2015, ΣτΕ 1875/2015, 2334/2015) [Φορολογική Διαδικασία, Μπακάλης Ευστάθιος – Πανταζόπουλος Πέτρος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 15].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ: λύθηκε με το από 31/01/2011 συμφωνητικό λύσης, δίχως τη διενέργεια εκκαθάρισης ελλείψει οιοδήποτε ενεργητικού, ενώ καταχωρίστηκε στο βιβλίο εμπορικών εταιριών του Πρωτοδικείου με α/α 28/03.02.2011. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν αρχικά στις 16/06/2016 μόνο στον με την ιδιότητα του διαχειριστή της ήδη λυθείσας ομορρύθμου εταιρείας. Η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στις 12/12/2017 στην προσφεύγουσα, έπειτα από αίτησή της που διαβιβάστηκε μέσω του Εισαγγελέα Πρωτοδικών, τις προσβαλλόμενες πράξεις συνοδευόμενες από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Επομένως, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ασκείται παραδεκτως και εμπρόθεσμα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εμπρόθεσμης και παραδεκτής προσφυγής, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «*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 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 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.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 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 φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η λυθείσα επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ: υπέβαλε τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, περιοδικές και εκκαθαριστική Φ.Π.Α., για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008), δίχως να προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 87 του ν.4316/2014 και 22 του ν.4337/2015 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσε να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ή προστίμου ως προς την επίμαχη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι στις 13/06/2016 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΚΒΣ, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008) έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997, της παρ. 1 του άρθρου 84 ν.2238/1994 και της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται δεκτός για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009).

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις του υπό κρίση οικ. έτους 2009, ήτοι χρήση 2008, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./10.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, ως μέλους της λυθείσας επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./13.06.2016 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
2. την ακύρωση της υπ' αριθ./13.06.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής, και
3. την ακύρωση της υπ' αριθ./13.06.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./13.06.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	976,66 €	0,00 €	-976,66 €

Η υπ' αριθ./13.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	3.562,00 €	0,00 €	-3.562,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.274,40 €	0,00 €	-4.274,40 €
Σύνολο για καταβολή	7.836,40 €	0,00 €	-7.836,40 €

Η υπ' αριθ. /13.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Χρεωστικό υπόλοιπο	4.780,10 €	0,00 €	-4.780,10 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.736,12 €	0,00 €	-5.736,12 €
Σύνολο για καταβολή	10.516,22 €	0,00 €	-10.516,22 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.