



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 02.05.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2222

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 02.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσας και τελούσας υπό εκκαθάριση Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: **1) της υπ' αριθ./**21.09.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, **2)** της υπ' αριθ./**21.09.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, **3)** της υπ' αριθ./**21.09.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 2006, 2007, 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21.09.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας και τελούσας υπό εκκαθάριση Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με την, 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:

1) Με την υπ' αριθ. /21.09.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 7.187,64 € πλέον 8.625,17 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 15.812,81 €.

2) Με την υπ' αριθ. /21.09.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 8.524,62 € πλέον 10.229,54 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 18.754,16 €.

3) Με την υπ' αριθ. /21.09.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 5.971,46 € πλέον 7.165,75 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 13.137,21 €.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος, που ανάγονται στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, και 1/1-31/12/2008, έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή, από 31.12.2012, από 31.12.2013 και από 31.12.2014, αντιστοίχως.
2. Αόριστα, αβάσιμα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος προσέθεσε τα ποσά των γενόμενων ετήσιων αποσβέσεων, στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 Συντ.) – Επικουρικό αίτημα αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος που ισχύει σήμερα ως προς τους πρόσθετους φόρους.

Οι διαφορές φόρου των υπό κρίση φορολογικών περιόδων 2006, 2007 και 2008 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

		2006
α/α	περιγραφή λογαριασμού	λογιστικές διαφορές
1	αποσβέσεις	35.373,87
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		35.373,87

2007

α/α	περιγραφή λογαριασμού	λογιστικές διαφορές
1	αποσβέσεις	34.098,46
	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	34.098,46

		2006
α/α	περιγραφή λογαριασμού	λογιστικές διαφορές
1	αποσβέσεις	23.885,84
	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	23.885,84

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις παραπάνω λογιστικές διαφορές, για τους ως άνω αναφερόμενους λόγους.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

§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.

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§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.

§2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

§3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής

§4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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

**** Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου,

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.

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

**** Η παράγραφος 2 του άρθρου 68, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.

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) περιέχουν 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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το

άρθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, σύμφωνα με την 1738/2017 απόφαση του **ΣτΕ**, κρίθηκε αντισυνταγματική η παράταση της παραγραφής φορολογικών υποθέσεων με τις διατάξεις των νόμων **3513/2006, 3697/2008, 3790/2009 ν. 3842/2010**.

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. (απόφαση **ΣτΕ 2932/2017**).

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε αντισυνταγματική η παράταση του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκε με το **Άρθρο 97** του ν. **4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9) βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, διότι παρέτεινε την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η

φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ [ΣτΕ 2934/2017](#), [ΣτΕ 2935/2017](#), σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και [ΣτΕ 2935/2017](#) αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, 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 ιδίου 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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα κατωτέρω:

1. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα, δυνάμει των υπ' αριθ./22.12.2014 &/12.09.2016 εντολών ελέγχου, συνεπεία των αριθ. πρωτ./05.06.2013 &/09.09.2016 δελτίων πληροφοριών.

2. ο έλεγχος για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007 και 2008 ήταν ο αρχικός, ενώ η χρήση 2006 είχε περαιωθεί με το ν. 3697/2008.

3. δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων Κ.Β.Σ..

4. για τις χρήσεις 2006, 2007 & 2008 έχουν υποβληθεί οι με αριθ./04.05.2007,/08.05.2008 &/11.05.2009 εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

5. η κοινοποίηση των αρχικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος έγινε με έκθεση επίδοσης, α) στον ως καταστατικό εκκαθαριστή την 21.11.2017, β) στον ως εκκαθαριστή σύμφωνα με τη τελευταία τροποποίηση του καταστατικού την 28.11.2017 και γ) στην εταιρεία την 30.11.2017.

6. το υπ' αριθ. πρωτ./05.09.2016 πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων [Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.] Αττικής (αρ. πρωτ./09.09.2016 Α' Δ.Ο.Υ. ΑΤΤΙΚΗΣ) περιήλθε σε γνώση του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, το έτος 2016, ήτοι εντός του χρόνου της δεκαετούς παραγραφής τόσο για τη χρήση 2006 όσο και για τις χρήσεις 2007 και 2008, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

7. το ως άνω δελτίο πληροφοριών αφορούσε την καταχώριση στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας αποσβέσεις πάγιου εξοπλισμού, ο οποίος δεν ανήκει στην κυριότητά της. Βάσει δε του ως άνω δελτίου πληροφοριών, η αρμόδια φορολογική αρχή, καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τις ως άνω αποσβέσεις, ήτοι, για τη χρήση 2006 ποσό 35.373,87 €, για τη χρήση 2007 ποσό 34.098,46 € και για τη χρήση 2008 ποσό 23.885,84 € {σελ. 35, 39-41 της από 21.09.2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος}.

8. το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/29.05.2013 πληροφοριακό δελτίο της Επιτροπής μελέτης & Αξιολόγησης Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ./05.06.2013 Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΤΤΙΚΗΣ) περιήλθε σε γνώση του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, το έτος 2013, ήτοι εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής για τη χρήση 2007 και 2008, και εντός του χρόνου της δεκαετούς παραγραφής για τη χρήση 2006, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

9. το ως άνω δελτίο πληροφοριών αφορούσε καταγγελία για φοροδιαφυγή επί υπεραξίας εταιρικών μεριδίων μεταβιβασθέντων ατύπως και αφανώς χωρίς δήλωση αρ. 13 ν. 2238/94, των α) κ./με την ιδιότητα του εκκαθαριστή της εταιρείας με την επωνυμία, β) κας, συζύγου με την ιδιότητα της εταίρου της ως άνω εταιρείας και γ) κ./ με την ιδιότητα του εταίρου της ως άνω εταιρείας, κατά του πρώην συνεταίρου τους,

Επί της ως άνω καταγγελίας, έχει αποφανθεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ., με ειδική έκθεση αυτοψίας, στην οποία αναφέρεται χαρακτηριστικά *“..... δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της παρ. 1 του άρθρου 13 (υπεραξία) εφόσον από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε κάποιο οικονομικό αντάλλαγμα από μεταβίβαση επιχείρησης.....”*, {σελ. 7-9, 38-39 της από 21.09.2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος}.

10. δεν υπάρχει καμία εξαίρεση από τις κατονομαζόμενες στο άρθρο 84 του ν. 2238/1994.

Επειδή, η διαπίστωση λογιστικών διαφορών, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 Ν. 2238/1994, καθότι σύμφωνα με την Πολ 1191/2017 με την οποία κοινοποιήθηκε η αρ. 265/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η φορολογική αρχή όφειλε να είχε λάβει γνώση των ως άνω στοιχείων, εντός της πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται από το νόμο.

Επειδή, στο τέλος της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α') προστέθηκε νέο εδάφιο με τη παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003 (ΦΕΚ Α' 308/31.12.2003): *“3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του*

άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.”

Επειδή, με την αρ./20.07.2016 Έκθεση Κατάσχεσης, σύμφωνα με το υπ’ αριθ. πρωτ./05.09.2016 πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων [Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.] Αττικής (αρ. πρωτ./09.09.2016 Α’ Δ.Ο.Υ. ΑΤΤΙΚΗΣ), “κατασχέθηκαν το με Α.Π.Θ./12.02.2001 Βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμού καθώς και το αθεώρητο Βιβλίο Μητρώου Παγίων με φύλλα γραμμένα 1-47 για επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις”, πλην όμως η περίπτωση αυτή δεν εμπίπτει στην ως άνω διάταξη του Νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με του άρθρο 84 § 1 του ν. 2238/1994, 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 και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2006 την 31.12.2012, για τη διαχειριστική χρήση 2007 την 31.12.2013 και για τη διαχειριστική χρήση 2008 την 31.12.2014.

Ως εκ τούτου, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου** για επιβολή πράξεων φόρου εισοδήματος και κοινοποίηση των πράξεων αυτών, σε βάρος της προσφεύγουσας, **για τις διαχειριστικές χρήσεις 2006, 2007 και 2008, έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρω λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./02.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας και τελούσας υπό εκκαθάριση Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθμ./**21.09.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α’ ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.187,64	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	8.625,17	0,00
Σύνολο για βεβαίωση	15.812,81	0,00

2) της υπ’ αριθμ./**21.09.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α’ ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	8.524,62	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	10.229,54	0,00
Σύνολο για βεβαίωση	18.754,16	0,00

3) της υπ' αριθμ./**21.09.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	5.971,46	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	7.165,75	0,00
Σύνολο για βεβαίωση	13.137,21	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.