



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 19/04/2018

Αριθμός απόφασης: 810

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 /2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή επεξεργασμένων και συντηρημένων λαχανικών, που διαθέτονται κατεψυγμένα, με έδρα την πόλη, στο –Τ.Κ...., κατά της υπ' αριθ' /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από/2018 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... /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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:

1) Με την υπ' αριθμ..... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους **371.123,30€** πλέον προσαυξήσεων ύψους **445.347,96€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **816.471,26€**.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005 και ΠΟΛ 1081/2005, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010, δυνάμει της υπ' αριθμ./2016 σχετικής εντολής, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την από /2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ, και ειδικότερα στο κεφάλαιο: «5.4 Έλεγχος δαπανών-Λογιστικές Διαφορές», δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, οι παρακάτω δαπάνες από τους οικείους λογαριασμούς, στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, συνολικού ποσού 1.546.347,05€, ως ακολούθως:

- 1) Από το Λογαριασμό.: 60.02.03.0019 «Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού», ποσό 232,00 €.
- 2) Από το Λογαριασμό.: 60.02.03.0009 «Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού», ποσό 450,00 €.
- 3) Από το Λογαριασμό: 60.02.04.0000 «Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού 0%» ποσό 8.049,88 €.
- 4) Από το Λογαριασμό :60.02.06.0000 «Ασφάλιστρα προσωπικού» ποσό 728,10 €.
- 5) Από το Λογαριασμό:61.00.03.0023 «Αμοιβές και έξοδα οργανωτών-μελετητών-ερευνητών» ποσό 61.984,65 €.
- 6) Από το Λογαριασμό :61.02.01.0019 «Προμήθειες για πωλήσεις» ποσό 469,18 €.
- 7) Από το Λογαριασμό :61.02.01.0019 «Προμήθειες για πωλήσεις» ποσό 3.901,38 €.
- 8) Από το Λογαριασμό :61.02.01.0023 «Προμήθειες για πωλήσεις» ποσό 19.582,31 €.

- 9) Από το Λογαριασμό :61.02.01.0019 «Προμήθειες για πωλήσεις» ποσό 4.196,87 €.
- 10) Από το Λογαριασμό: 61.02.01.0023 «Προμήθειες για πωλήσεις» ποσό 13.580,36 €.
- 11) Από το Λογαριασμό :62.03.00.0019 «Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά»: ποσό 242,17 €.
- 12) Από το Λογαριασμό :62.05.00.0000 «Ασφάλιστρα πυρός»: ποσό 403,96 €.
- 13) Από το Λογαριασμό:62.05.01.0000 «Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων» ποσό 332,05 €.
- 14) Από το Λογαριασμό: 62.05.03.0000 «Ασφάλιστρα πιστώσεων»: ποσό 28.327,56 €.
- 15) Από το Λογαριασμό :62.07.03.3000 «Επισκευές και συντηρήσεις μισθωμένων μεταφορικών μέσων» ποσό 53,73 €.
- 16) Από το Λογαριασμό: 64.00.00.1000 «Έξοδα κινήσεως ιδιόκτητων φορτηγών ΜΕ ΦΠΑ-ΔΙΟΔΙΑ» ποσό 380,52 €.
- 17) Από το Λογαριασμό:64.00.00.2000 «Έξοδα κινήσεως ΕΙΧ μισθωμένων» ποσό 1.572,65 €.
- 18) Από το Λογαριασμό :64.03.02.0019 «Έξοδα επιδείξεων»: 20.933,02 €.
- 19) Από το Λογαριασμό: 64.00.00.0019 «Έξοδα κινήσεως ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων» ποσό 233,84 €.
- 20) Από το Λογαριασμό : 64.00.00.0023 «Έξοδα κινήσεως ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων ΦΙΧ»: ποσό 3.613,66 €.
- 21) Από το Λογαριασμό :64.01.00.0000 «Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού» ποσό 2.121,23 €.
- 21) Από το Λογαριασμό :64.01.01.0000 «Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού» ποσό 4.045,95€.
- 22) Από το Λογαριασμό:64.02.06.000 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας 0%»: ποσό 1.605,00 €.
- 23) Από το Λογαριασμό :64.02.06.0009 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας» ποσό 71,82 €.
- 24) Από το Λογαριασμό:64.02.06.0011 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας» ποσό 317,60 €.
- 25) Από το Λογαριασμό: 64.02.06.0019 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας» ποσό 14,88 €.
- 26) Από το Λογαριασμό: 64.02.06.0013 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας» ποσό 36,00 €.
- 27) Από το Λογαριασμό:64.02.07.0019 «Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων»: ποσό 4.390,00 €.
- 28) Από το Λογαριασμό :64.02.07.0023 «Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων» ποσό 7.470,00 €.
- 29) Από το Λογαριασμό: 65.01.00.0000 «Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ», ποσό 102.509,84 €.
- 30) Από το Λογαριασμό: 65.05.00.0000 «Τόκοι & Έξοδα λοιπών βραχ/σμων υποχρεώσεων», ποσό 241.967,16 €.
- 31) Από το Λογαριασμό 65.98.00.0000 «Λοιπά συναφή με χρηματοδοτήσεις έξοδα», ποσό 10.000,00 €.
- 32). Από το Λογαριασμό 65-«Τόκοι & έξοδα λοιπών μακρ. Υποχρ. ποσό 58.915,55 €.
- 33) Από το Λογαριασμό :66.05.10 «Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» : ποσό 5.950,53 €.
- 34) Από το Λογαριασμό : 66.05.13 «Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλ.& εκδόσεως ομολογιακ. δαν.» : ποσό 1.571,92 €.

- 35) Από το Λογαριασμό :66.05.19 «Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως» ποσό 83.949,91 €.
- 36) Από το Λογαριασμό : 66.05.18 «Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου», ποσό 26.006,33 .
- 37)Από το Λογαριασμό: 66.02.06 «Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού» ,ποσό 15.372,00 €.
- 38) Από το Λογαριασμό: 66.02.00 «Αποσβέσεις μηχανημάτων» ποσό 23.813,95 €.
- 39) Από το Λογαριασμό : 66.03.02 «Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών-Ρυμουλκών-Ειδικής χρήσεως» ποσό 227,99 €.
- 40) Από το Λογαριασμό :82.00.62.0000 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων –ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ», ποσό 8.947,05 €.
- 41) ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ, ποσό 777.774,45 €.
- 41) Δαπάνη αγοράς αγαθών από Προνομιακό Φορολογικό Καθεστώς ποσό 11.130,00 €.
- 42) Αξία πραγματοποιηθείσας Φύρας πέραν της προβλεπόμενης βάσει βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών ποσού 749.702,64 €.

Β. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕ Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
1	81.00.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	67,10	67,10
2	81.00.01.0000	Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	8.238,79	8.238,79
3	64.02.00.0023 64.02.03.0019 64.02.03.0023	Δαπάνη διαφήμισης αν δεν καταβλήθηκε το τέλος διαφήμισης	3.220,21	3.220,21
4	66.03.01	Αποσβέσεις ΕΙΧ έως 1600 κ.ε.	4.981,12	1.494,34
5	66.03.01	Αποσβέσεις ΕΙΧ πάνω από 1600 κ.ε.	12.278,31	7.980,90
6	62.05.01.0000	Ασφάλιστρα ΕΙΧ έως 1600 κ.ε.	934,10	280,23
7	62.05.01.0000	Ασφάλιστρα πάνω από 1600 κ.ε.	2.266,51	1.473,23
8	62.07.03.0002 62.07.03.0019	Επισκευές και συντηρήσεις ΕΙΧ έως 1600 κ.ε.	938,33	281,50
9	62.07.03.3000	Επισκευές και συντηρήσεις ΕΙΧ πάνω από 1600 κ.ε.	199,33	129,56
10	63.03.00.0000	Τέλη κυκλοφορίας ΕΙΧ έως 1600 κ.ε.	544,00	163,20
11	63.03.00.0001	Τέλη κυκλοφορίας ΕΙΧ πάνω από 1600 κ.ε.	1.800,00	1.170,00
12	62.04.03.0000	Μισθώματα Leasing και χρονομίσθωσης ΕΙΧ έως 1600 κ.ε.	3.477,26	1.043,18
13	64.00.00.0000	Έξοδα κίνησης ΕΙΧ έως 1600 κ.ε.	2.231,82	669,55
14	64.00.00.0001	Έξοδα κίνησης ΕΙΧ πάνω από 1600 κ.ε.	3.986,14	2.590,99
15	63.98	ΦΠΑ ΕΙΧ έως 1600 κ.ε.	2.022,95	606,89
16	63.98	ΦΠΑ ΕΙΧ πάνω από 1600 κ.ε.	1.582,12	1.028,38
	62.03.00.0019			

17	62.03.00.0021 62.03.00.0023	Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας	21.987,56	10.993,78
ΣΥΝΟΛΑ				41.431,83

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

A. Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της.

B. Αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη κατά τη νομική και πραγματική της βάση λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων νόμου, εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και μη προσήκουσας αιτιολογίας.

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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την **παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-122006)** και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει **από 22/12/2006 και μετά**) ορίζεται:

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 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 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.».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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, ερμηνευμένων 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 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 δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 15-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. **1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ**, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι:

(α) για ελεγχόμενες χρήσεις **2001 και μετά**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος),

(β) για ελεγχόμενες χρήσεις **2006 και μετά**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία),

(γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής).

(δ) για ελεγχόμενες χρήσεις **2011, 2012 και 2013**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για **φορολογικά έτη 2014 και επόμενα** με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. **ΠΟΛ1192/1.12.2017**:Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ'αριθ. **ΝΣΚ 268/2017** Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.»

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. **ΝΣΚ 268/2017** Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση 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 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, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. **ΠΟΛ1208/20.12.2017**:ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων». Ύστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με <u>αρθ. 72 § 11</u> , <u>εδ. α'</u> , ν. 4174/2013) και <u>άρθ. 36 § 1</u> του ν.4174/2013	κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Αρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και <u>68 § 2α'</u> του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με <u>αρθ. 72 § 11</u> , <u>εδ. α'</u> , ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία

2001 και μετά	Αρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος
---------------	---	--

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 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 για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ.11 του άρθρου 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010), έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η αριθ...../2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων(χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής), προκύπτει ότι για το οικ. Έτος 2011, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής την 31/12/2016 για το οικ. Έτος 2011, και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης οικ έτους 2011, καθώς θεωρούνται κατ'εφαρμογή της υπ' αριθ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ ως αντισυνταγματικές.

Περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής της παρ.3 του άρθρου 36 σε συνδιασμό με τις διατάξεις των παρ.1 και 3 του άρθρου 66 και της παρ.11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ), που ορίζουν ως ανώτερο χρόνο παραγραφής την εικοσαετία.

Βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2010 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή 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 από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και με διακριτικό τίτλο «.....», - με **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση** της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2011(διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. /...../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ,οικ. έτους 2011(διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010):

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	371.123,30	0,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	445.347,96	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	816.471,26	0,00

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

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