



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 526

FAX : 213 1604 567

Καλλιθέα, 02/04/2018

Αριθμός Απόφασης: 1916

## 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 06.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου Ναυπάκτου, θέση ....., κατά της υπ' αριθ. .... /06-11-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2002 – 31.12.2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... /06-11-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2002 – 31.12.2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06/11/2017 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 06.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., Α.Φ.Μ. ...., 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. ....../06-11-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, βάσει των διατάξεων του άρ. 7 του ν. 4337/2015, συνολικού ποσού 4.023,60 €, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 10§1, 11, 12, 13, 13<sup>α</sup>, 14, 15, 16, 18§§1, 3 & 9 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στις 09/03/2006 απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου το υπ' αριθ. ....../2006 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αιγιάλεω, για ενδεχόμενη εικονικότητα φορολογικών στοιχείων που είχε λάβει η προσφεύγουσα από την επιχείρηση ..... με έδρα το Αιγάλεω. Δυνάμει του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου η υπ' αριθ. ....../2006 εντολή, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, και αφού συντάχθηκαν οι από 03/05/2006 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ, απεστάλησαν, μαζί με συνημμένα φωτοαντίγραφα των χαρακτηριζόμενων ως εικονικών στοιχείων, στη Δ.Ο.Υ. Αιγιάλεω με το με αρ. πρωτ. ....../03-05-2006 διαβιβαστικό έγγραφο.

Στις 26/06/2006 με το υπ' αριθ. ....../2006 έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. Αιγιάλεω, ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, ότι από διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση της ....., σύμφωνα και με την από 14/06/2006, συνημμένη στο ως άνω έγγραφο, έκθεση, όλες οι αναγραφόμενες στα παραστατικά συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και της προσφεύγουσας ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Στις 28/01/2009 εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../2009 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, και αφού διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος στην προσφεύγουσα, συντάχθηκε η από 26/02/2009 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου σύμφωνα με την οποία το υπ' αριθ. ....../28-12-2002 Τιμολόγιο Πώλησης (σχετικό το υπ' αριθ. ....../28-01-2002 Δελτίο Αποστολής) κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../27-03-2009 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ποσού 20.118,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002- 31/12/2002 λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 10.059,00€.

Κατά της ανωτέρω απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε δικαστική προσφυγή και με την υπ' αριθ. ....../2014 εν μέρει προδικαστική απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αγρινίου, ζήτησε από την αρμόδια κατά το χρόνο εκείνο, Δ.Ο.Υ Μεσολογγίου την προσκόμιση πρόσθετων στοιχείων σύμφωνα με το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης.

Εν συνεχεία, μετά την αποστολή των σχετικών στοιχείων από την ήδη αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Μεσολογγίου (Τμήμα Τριμελές) με την υπ' αριθ. ....../2015 απόφασή του, δέχτηκε την προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ. ....../27-03-2009 απόφαση επιβολής προστίμου λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της, καθότι για την παραλαβή του υπό κρίση τιμολογίου πώλησης από την Δ.Ο.Υ Αιγιάλεω δεν συντάχθηκε η απαιτούμενη έκθεση κατάσχεσης και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ Αγρινίου (μετά την αναστολή λειτουργίας της Δ.Ο.Υ Ναυπάκτου) προκειμένου με επιμέλειά της να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.

Σε εκτέλεση της προαναφερθείσας απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Αγρινίου εξέδωσε την υπ' αριθ. ....../12.2.2016 εντολή ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στην ως άνω απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Μεσολογγίου. Συνεπεία της προαναφερθείσας εντολής συντάχθηκε η από 18.10.2016 έκθεση ελέγχου- επανάληψη διαδικασίας,

δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002.

Κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα άσκησε την με αρ. πρωτ. ....../29-11-2016 ενδικοφανή προσφυγή και η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθ. ....../23-03-2017 απόφαση, ακυρώνοντας την προαναφερθείσα προσβαλλόμενη πράξη, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου η με αριθ. ....../26-05-2017 εντολή μερικού ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας. Η φορολογική αρχή, αφού θεράπευσε τον τύπο που είχε προηγουμένως παραλειφθεί, κοινοποιώντας το υπ' αριθ. ....../27-06-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, συνέταξε την από 06/11/2017 οικεία έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ....../06-11-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης ΔΕΔ συνέταξε και μου κοινοποίησε το με αριθ. ....../27-6-2017 σημείωμα διαπιστώσεων (άρθρου 28 ν 4174/2013) χωρίς και σε αυτό να αναφέρει τίποτα για το περιεχόμενο της από 12/10/2016 μέσω ACS courier απαντητικής επιστολής μου στην προγενέστερη με αριθ. πρωτ. ....../3-10-2016 πρόσκληση ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
- Η αριθ. ....../2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Μεσολογγίου ακύρωσε την ως άνω ΑΕΠ ....../27-3-2009 της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της έκδοσής της, καθότι για την παραλαβή του υπό κρίση τιμολογίου πώλησης από τη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου δεν συντάχθηκε η απαιτούμενη έκθεση κατάσχεσης και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προκειμένου με επιμέλεια της να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, κάτι όμως που δεν έγινε μέχρι σήμερα, παρά το γεγονός ότι το πρωτότυπο του επίμαχου τιμολογίου πώλησης ....../28-12-2002 με το αντίστοιχο πρωτότυπο του σχετικού δελτίου αποστολής ....../28-12-2002 έχουν παραληφθεί από τον τότε ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου ..... χωρίς να συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης ή άλλο έντυπο παραλαβής αυτών.
- Περαιτέρω η από 31/10/2017 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου αναφέρει ως αποδεικτικό στοιχείο την από ....../2006 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, στην οποία αναφέρεται ότι τα ζητούμενα φορολογικά στοιχεία Τιμ Πωλ ....../2002 και Δελτ Αποστ ....../2002 ελήφθησαν σε φωτοαντίγραφα και αποφαίνεται (η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου) αβασάνιστα ότι τα πρωτότυπα αυτών δεν αφαιρέθηκαν ούτε παραλήφθηκαν κατά τη διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου από την επιχείρησή μου. Όμως τα ανωτέρω είναι ανακριβή καθόσον και όπως προκύπτει από το με αριθ. Πρωτ. ....../9-3-2006 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω προς τη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου ζητήθηκαν αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων (σελίδα 7 της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω) και τέτοια στάλθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου με το με αριθ. πρωτ. ....../3-5-2006 έγγραφό της (διατηρώντας στο αρχείο της τα πρωτότυπα αυτών).
- Πλέον των ανωτέρω όμως το δικαίωμα του Δημοσίου (Δ.Ο.Υ. Αγρινίου) για διενέργεια ελέγχου της χρήσης 2002 και σύνταξης έκθεσης μερικού ελέγχου για τα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία τιμολόγιο πώλησης ....../28-12-2002 και δελτίο αποστολής ....../28-12-2002 εκδόσεως ..... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησής μου, έχει υποπέσει σε παραγραφή από

31/12/2007, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας με αριθ. 1738/2017 (Ολομέλεια) και 2934/2017

**Επειδή**, οι διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

«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.

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**, οι διατάξεις των παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζουν, ότι:

«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 παρ. 2 του άρθρου 68.

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** σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «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 την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση 2002: «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την 1738/2017 απόφαση ΣτΕ, κρίθηκε αντισυνταγματική η παράταση της παραγραφής φορολογικών υποθέσεων από τις διατάξεις με τις διατάξεις των νόμων 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009 και 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** συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

**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 σχετικά με την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ν. 2238/1994 και συγκεκριμένα:

«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, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο θάσει 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, θάσει 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.»

**Επειδή** περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«**1.** Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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 ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

**Επειδή** εν προκειμένω με το υπ' αριθ. ....../26-06-2006 έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, ότι από διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση της ....., σύμφωνα και με την από 14/06/2006, συνημμένη στο ως άνω έγγραφο, έκθεση, όλες οι αναγραφόμενες στα παραστατικά συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και της προσφεύγουσας ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Εν συνεχεία, η αρμόδια κατά τον χρόνο εκείνο Δ.Ο.Υ. Ναυπάκτου, εξέδωσε την υπ' αριθ. ....../28-01-2009 εντολή ελέγχου και καταλόγισε πρόστιμο ύψους 20.118,00 € με την αρχικώς εκδοθείσα με αρ. ....../27-03-2009 Απόφαση Επιβολής Προστίμου λόγω λήψης ενός (1) εικονικού Τιμολογίου Πώλησης και συγκεκριμένα του υπ' αριθ. ....../28-12-2002 (σχετ. το υπ' αριθ. ....../28-01-2002 Δελτίο Αποστολής).

**Επειδή,** το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού προστίμου, για την κρινόμενη χρήση 2002, αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 του ν. 2523/1998 στην πενταετία, ήτοι την 31/12/2008. Επιπροσθέτως, για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από 14/06/2006 έκθεση της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω), δεν ήταν νέα, καθόσον είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής, ήδη από το έτος 2006 με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../26-06-2006 σχετικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, χωρίς ωστόσο να αξιοποιηθούν από την αρμόδια φορολογική αρχή εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής. Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία. Ως εκ τούτου, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου για τη χρήση 2002, κατά την έκδοση στις 27/03/2009 της αρχικής υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου, καθώς και των μετέπειτα εκδοθέντων πράξεων, είχε ήδη από την 31/12/2008 υποπέσει σε παραγραφή. Συνεπώς, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή,** κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ....../06.12.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ .....και την ακύρωση της υπ' αριθ. ....../06-11-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Πρόστιμο αρ. 7 ν. 4337/2015: 0,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.