



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1343

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά:

α) της υπ' αριθ./11-09-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010),

β) της υπ' αριθ./11-09-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και

γ) της υπ' αριθ./11-09-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./11-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010),

β) την υπ' αριθ./11-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και

γ) την υπ' αριθ./11-09-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2017, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, ΦΠΑ ν.2859/2000 και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./**11-09-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 49.212,27€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσού 59.054,72€, ήτοι συνολικό ποσό **108.266,99€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 11/09/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι α) τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν ανακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ως προς τα έσοδα (ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων 484.725,29€ και βάσει δήλωσης 482.301,66€) και β) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό εξόδων – δαπανών για την ελεγχόμενη χρήση, παράλειψη που καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία, για το λόγο ότι δεν είναι δυνατό να γίνει ο έλεγχος για τα αν πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές, και ως εκ τούτου να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που αφορούν **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2011 ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** οικονομικού έτους 2011, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

2) Με την υπ' αριθμ./**11-09-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 39.707,49 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 47.648,99€, ήτοι συνολικό ποσό **87.356,48€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, χρήσης 2010, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθώς τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για την ως άνω χρήση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από την μη αναγνώριση των δηλωθέντων **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών της χρήσης 2010, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για τις δαπάνες του από τα προβλεπόμενα στον ΚΒΣ, αλλά ούτε και κανένα άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο το οποίο θα μπορούσε να ήταν σε περίπτωση απώλειας του πρωτοτύπου, φωτοτυπία του στοιχείου με την υπογραφή του εκδότη σύμφωνα με την εγκύκλιο 1121541/1125/16-11-1995, στην ελεγχόμενη χρήση.

3) Με την υπ' αριθ./**11-09-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00€**, διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό. πρωτ./29-12-2016 έγγραφο αίτημα (γνωστοποίηση πρόσκλησης) με το οποίο κλήθηκε όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, κατά τη χρήση 01/01-31/12/2010, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τη χρήση αυτή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο εσόδων, αγορών, εξόδων και δαπανών.

Τα ως άνω πρόστιμο προέκυψαν από το πόρισμα της από 11/09/2017 έκθεσης ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 54 του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Ο ως άνω έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ...../28-12-2016 εντολής μερικού ελέγχου.

Ο προσφεύγων, που κατά την ελεγχόμενη χρήση ασκούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα *ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ, ΤΑΒΕΡΝΑ, ΨΑΡΟΤΑΒΕΡΝΑ, ΨΗΣΤΑΡΙΑ* με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να εξαφανισθούν, άλλως να τροποποιηθούν προσηκόντως οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αναπόδεικτος και ανατιολόγητος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί τάχα ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων και ανακρίβειας των βιβλίων. Με την από 11/05/2017 υπεύθυνη δήλωση του δήλωσε στους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ότι λόγω πλημμύρας, που έλαβε χώρα τον Νοέμβριο του 2014, απώλεσε συνεπεία σύστοιχης καταστροφής τα στοιχεία τα αφορώντα στην κρινόμενη χρήση. Έθεσε, ωστόσο στη διάθεση του ελέγχου τις καταστάσεις του Βιβλίου Εσόδων εξόδων της χρήσης αυτής και η Δ.Ο.Υ. θα μπορούσε να προβεί στις σχετικές διασταυρώσεις, αντί να προχωρήσει άνευ ετέρου σε

εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Αनावαιτολόγητη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54, καθώς η απώλεια οφείλεται σε ανώτερα βία.

2. Παραγραφή του δικαιώματος δημοσίου για διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2010.

3. Αντισυνταγματικότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου κατ' άρθρο 4§5 Συντάγματος, κατά μείζονα λόγο εν όψει του εκτεθέντος γεγονότος ανωτέρας βίας (πλημμύρας και απώλειας στοιχείων επίμαχης περιόδου).

4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως και του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως του διοικούμενου.

5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου κατά την ελεγχόμενη χρήση

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

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 στις παρ. 1, 4 και 5 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' 276/22-12-2006) 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 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, με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά, αντικαταστάθηκε περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 ως εξής:

«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.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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, με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 2 περίπτωση γ΄ του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται 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 υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α)...β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου **3 περίπτωση γ΄ του άρθρου 49 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«**3.** Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είμαι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ**, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010** (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό 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, του άρθρου 37 παρ. δ 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 φορολογούμενου.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017 του ΣτΕ** (σκέψη 7) ορίζεται ότι :

«..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 δημοσίευσής 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 υπόψη 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 προσήκοντα 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 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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του εισοδήματος, ΦΠΑ στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, δυνάμει της με αριθ./ 28-12-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει την κρινόμενη χρήση 2010 και για την εν λόγω χρήση δεν έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι για την ελεγχόμενη χρήση, **δεν υπάρχουν** παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή άλλα στοιχεία σε βάρος του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§§2,3 του ν.3212/2013.**

Επειδή, επίσης από τα ως άνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υποβάλει την υπ' αριθ./**10-07-2011 εμπρόθεσμη** αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και ότι έχει υποβάλει τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και την υπ' αριθ./**10-04-2011** εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2010.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2010 ισχύει η **πενταετής προθεσμία παραγραφής**, ήτοι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου για την εν λόγω χρήση παραγράφηκε μετά την **31/12/2016.**

Επειδή, οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2010, εκδόθηκαν την 11/09/2017, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει να ακυρωθούν είναι βάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής για τη χρήση 2010.

Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό. πρωτ./29-12-2016 έγγραφο αίτημα (γνωστοποίηση πρόσκλησης), με το οποίο κλήθηκε όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, κατά τη χρήση 01/01-31/12/2010, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τη χρήση αυτή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο εσόδων, αγορών, εξόδων και δαπανών.

Επειδή, ο προσφεύγων με την από 1/05/2017 Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986, που απέστειλε στον έλεγχο δηλώνει ότι τα ζητηθέντα στοιχεία έχουν καταστραφεί μετά από πλημμύρα που έγινε στο υπόγειο του καταστήματος μετά από δυνατή βροχή, το Νοέμβριο του 2014.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§8, περ. θ' του ν. 2523/1997, στις περιπτώσεις που η απώλεια των βιβλίων και των στοιχείων οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΒΣ.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 της ΠΟΛ. 1010/2005 ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, προστίθεται νέο εδάφιο μετά από την περίπτωση δ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και από τη δημοσίευση του νόμου (14.12.2004) δεν κρίνονται ανεπαρκή τα βιβλία επιτηδευματία, όταν καταστραφούν ή απωλεσθούν για λόγους ανωτέρας βίας οφειλόμενη περιοριστικά και μόνο σε σεισμό, πυρκαγιά ή θεομηνία, με τις εξής προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά όπως: **α)** αυτά μπορούν να επαναδημιουργηθούν με οποιονδήποτε τρόπο και σε χρόνο που θα καθορίσει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και **β)** έχει υποβληθεί γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. για την απώλειά τους μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη χρονική στιγμή που έλαβε χώρα το γεγονός της απώλειας, η οποία θα αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο όπως βεβαίωση πυροσβεστικής, αρμόδιων υπηρεσιών νομαρχίας κ.λ.π.»

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέποτε προέβη σε τέτοια γνωστοποίηση και δεν προσκόμισε οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο που να αποδεικνύει το γεγονός της απώλειας, λόγω πλημμύρας, και ούτε προέβη στην ακύρωση των στοιχείων τα οποία καταστράφηκαν λόγω πλημμύρας, ο ισχυρισμός του παραμένει αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/09/2017 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη φορολογικού έτους 2017, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες** και **ορθώς** ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ εξέδωσε το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το πρόστιμο πρέπει να ακυρωθεί είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, και **συγκεκριμένα:**

- την απόδοχή αυτής και την ακύρωση :
των υπ' αριθ./11-09-2017 και/11-09-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση
της υπ' αριθ./11-09-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 01/1-31/12/2017.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2010

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	49.212,27 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	59.054,72 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	108.266,99 €	0,00 €

Β) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	39.707,49 €	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	47.648,99 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	87.356,48 €	0,00

Φορολογικό έτος 01/01 – 31/12/2017

Πρόστιμο άρθρου 54§§1,2 ν.4174/2013

250,0

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.