



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 29/01/2018

Αριθμός απόφασης: 1027

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμό επωνυμία η οποία εδρεύει στη, **ΑΦΜ** κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Την/25-7-2017 οριστική πράξη Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου και της Προϊσταμένης του τμήματος Α3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ. 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 τη με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2007), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 1.725,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.070,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.795,00 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον από τον βάσει ελέγχου λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ως άνω οικονομικού έτους, ήτοι τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2238/94, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για το εν λόγω οικονομικό έτος κρίθηκαν επαρκή και ακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ. 786/30.12.2016 εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμ./16 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των με αριθμ./16 και/14 εντολών ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, οι οποίες εκδόθηκαν ομοίως σε συνέχεια και αντικατάσταση της με αριθμ./2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης (λόγω κατάργησης του), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), καθώς και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 37 & 1081/05, για τις διαχειριστικές φορολογικές περιόδους 1/7/2003-31/12/2004, 1/01-31/12/2005, 1/01-31/12/2006, 1/01-31/12/2007, 1/01-31/12/2008, 1/01- 31/12/2009, 1/01-31/12/2010.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο και βάσει του πορίσματος αυτού συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Φορολογικών Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και εκδόθηκαν Πράξεις Επιβολής Προστίμων, μεταξύ των οποίων και η με αριθμό με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

Από τη με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφορικά με τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, μεταξύ άλλων προκύπτουν τα εξής :

α) Από το αρχείο της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι μεταξύ άλλων υφίστανται και οι κάτωθι παραβάσεις Κ.Β.Σ. :

Α/Α Α.Ε.Π.	ΔΟΥ	ΗΜ. Α.Ε.Π.	ΕΚΘ. ΕΛ.	ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ
.....	4112	12/11/2013	.....	1/1-31/12/2004	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	47.649,82
.....	4112	12/11/2013	.....	1/1-31/12/2005	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	6.456,00
.....	4112	12/11/2013	....	1/1-31/12/2007	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	13.800,00
.....	4112	12/11/2013	.....	1/1-31/12/2008	Λήψη εικονικών φορ. στοιχ. (αγορά αγαθών) με μείωση Φ.Ε.	31.600,00

Με τις ως άνω Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων επιβλήθηκαν στην ελεγχόμενη από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας (με βάση την από 08.11.2013 οικεία έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βεροίας και σε συνέχεια των από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/12 και από 13.7.2012 με αρ. εντ./11 – ΥΣΕ/11 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής), πρόστιμα για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2004 και 2005 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.: και στις χρήσεις 2007 και 2008 από την ΕΠΕ Α.Φ.Μ.:

Κατά των ως άνω αποφάσεων επιβολής προστίμων, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ασκήσει δικαστική προσφυγή (λόγω σιωπηρής απόρριψης ενδικοφανούς προσφυγής), ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας, η οποία και εκκρεμεί προς συζήτηση.

β) Στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος εισοδήματος (σχετ. το με αριθμ. πρωτ.....-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας) με ελεγχόμενες χρήσεις από 01/07/2001 έως 31/12/2010 (αρ. εντολής/2012) και συντάχθηκε η από 15.02.2013 έκθεση ελέγχου σύμφωνα με την οποία :

«Με βάση τον προσωρινό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε στην επιχείρηση για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 διαπιστώθηκε ότι α) δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα ήτοι ταυτόχρονα και άμεσα με την γένεση της υποχρέωσης της προς παρακράτηση και απόδοση αυτοτελή φόρου εισοδήματος πιστοποιητικό κατοικίας του αλλοδαπού δικαιούχου κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1013/19.1.1990, β)δεν παρακράτησε και ούτε απέδωσε τον ως άνω αυτοτελή φόρο 20% επί των εκδοθέντων προς αυτήν τιμολογίων του Ιταλού μεσάζοντα. Μετά τα παραπάνω ο έλεγχος προβαίνει σε καταλογισμό του φόρου 20% στις αμοιβές για προμήθειες προς την αλλοδαπή επιχείρηση ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ	ΦΟΡΟΣ 20%	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (ΟΡΙΟ 120%)	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΦΥΛΛΑ
1/7/2001-30/6/2002	7.988,32	1.597,66	1.917,20	3.514,86	.....
1/7/2002-30/6/2003	51.088,73	10.217,75	12.261,30	22.479,04	.....
1/7/2003-31/12/2004	84.551,29	16.910,26	20.292,31	37.202,57	.....
1/1/2005-31/12/2005	73.035,89	14.607,18	17.528,61	32.135,79	.....
1/1/2006-31/12/2006	68.183,75	13.636,75	16.364,10	30.000,85	.....
1/1/2007-31/12/2007	66.252,46	13.250,49	15.900,59	29.151,08	.....
1/1/2008-31/12/2008	135.223,38	27.044,68	32.453,61	59.498,29	.....
1/1/2009-31/12/2009	138.110,62	27.622,12	33.146,55	60.768,67	.....
1/1/2010-31/12/2010	8.121,28	1.624,26	1.949,11	3.573,36	.....

....»

Κατά των παραπάνω πράξεων η ελεγχόμενη άσκησε προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο της Βέροιας και η υπόθεση βρίσκεται σε δικαστική διαδικασία.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές, όπως αυτές αναφέρονται στις σελίδες 52 έως και 72 της συμπροσβαλλόμενης με την παρούσα εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τα εξής :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007.

- Για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο ισχύει καταρχήν πενταετής παραγραφή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 84 του Κ.Φ.Ε., αρχομένη από το τέλος του έτους στο οποίο υποβάλλεται η οικεία φορολογική δήλωση, ήτοι στις 31.12.2008 και λήγουσα 31.12.2013.

- Περαιτέρω, για τη χρήση αυτή, δεν έχουν εφαρμογή ούτε οι διατάξεις των αρ. 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, αλλά ούτε και οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ 18 ν 3091/2002, καθώς οι τελευταίες αφορούν σε διετή παρατάση παραγραφής στη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, εφόσον όμως οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. έχουν κοινοποιηθεί εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

- Αναφορικά με το θέμα των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, δυνάμει νομοθετικών διατάξεων, στο οποίο και αφορά το φορολογικό περιστατικό, εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ. 675/2017 απόφασης της Επταμελούς Συνθέσεως του ΣτΕ, η με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, με την οποία και κρίθηκε οριστικά και αμετάκλητα πλέον ότι οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων με νομοθετικές διατάξεις που θεσπίζονται πέραν του επομένου έτους, αυτού στο οποίο και αφορά η εκάστοτε φορολογική υποχρέωση, αντίκεινται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, την Αρχή του Κράτους Δικαίου, την Αρχή της αναλογικότητας, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Και επομένως οι διατάξεις περί παρατάσεων πέραν της μιας φορές των βασικών διατάξεων περί παραγραφής, δεν είναι εφαρμοστέες ως ανίσχυρες.

- Άρνηση και αντίκρουση των λογιστικών διαφορών του ελέγχου χρήσης 2007.

- Η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

- Όλες οι δαπάνες της εταιρείας, ήσαν παραγωγικές, αποσκοπούσαν στην παραγωγή κέρδους και στην αύξηση των εσόδων της, καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά, ήταν πραγματικές, καταχωρήθηκαν σύννομα στα βιβλία της, προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις της Φορολογικής Νομοθεσίας και κατέστησαν δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες εντός της οικείας χρήσης.

Ειδικότερα:

- Λογ. 66-06 Αποσβέσεις εξόδων πολυετούς απόσβεσης : Λογιστική διαφορά 2.208,50 €

Οι συγκεκριμένες δαπάνες μη νόμιμα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

- Λογ. 20-00-12 Ενδοκ. Αποκτήσεις Εμπορευμάτων : Λογιστική διαφορά 6.900,00 €

Οι ανωτέρω λογιστικές διαφορές αφορούν σε τιμολόγια των εταιρειών «.....Ε.Π.Ε» και «.....Ε.Π.Ε», τα οποία κρίθηκαν εικονικά από το Σ.Δ.Ο.Ε, και με βάση τις οικείες πληροφοριακές εκθέσεις επιβλήθηκαν πρόστιμα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Βέροιας. Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών – Ύπαρξη πραγματικών συναλλαγών και καλή πίστη της εταιρείας αναφορικά με το πρόσωπο των εκδοτριών εταιρειών και τη δυνατότητά τους να της παράσχουν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες.

- Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ν.2523/97, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

- Η κατ' άρθρο 1 παρ.1 του ν.2523/97, επιβολή κύρωσης με τη μορφή του πρόσθετου φόρου(αντί της νεότερης και ευμενέστερης κύρωσης του ν.4174/2013) παραβιάζει την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης και τη αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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.»

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'

276/22-12-2006 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 παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται:

«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 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 την διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

«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,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

γ).....

.....

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 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

«Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 18 και 20 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ α' 330), ορίζεται:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.

.....

20. Οι διατάξεις των παραγράφων 18 και 19 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε ότι αφορά το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων του ΠΔ 186/1992, όπως ισχύει και των παραστατικών των εγγραφών».

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. 1114957/1928/ΔΕ-Α/23-12-2003 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχου του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων περί παράτασης της παραγραφής», αναφέρεται:

«.....

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση ενώ δε έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει και τις χρήσεις που προηγούνται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι πιο πάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΒΣ, μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής.

Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τις επόμενες αυτών, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/02, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί μέχρι το χρόνο παραγραφής.

.....»

Επειδή, με τη 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του

Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Σύμφωνα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 της εν λόγω Απόφασης του ΣτΕ:

«8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α'58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α'113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις:

Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».

Άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή

πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 (Α'141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη».

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίσθηκε ότι κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου

πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίσθηκε ότι «*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....*».

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Αλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή.

Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων

νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37§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 παραγρ. 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 την διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την 'Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β' 4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα 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 και πρόσθετες οδηγίες:

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:

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017 /5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	<u>Άρθ. 84 § 1</u> ν. <u>2238/1994</u> (σε συνδυασμό με <u>αρθ. 72 § 11</u> , εδ. α', ν. <u>4174/2013</u>) και <u>άρθ. 36 § 1</u> του ν. <u>4174/2013</u>	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	<u>Άρθ. 84 § 4</u> ν. <u>2238/1994</u> και <u>68 § 2α'</u> του ίδιου νόμου <u>δυνατό με αρθ. 72 § 11</u> , εδ. α', <u>4174/2013</u>)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	<u>Άρθ. 84 § 5</u> ν. <u>2238/1994</u> (σε συνδυασμό με <u>αρθ. 72 § 11</u> , εδ. α', ν. <u>4174/2013</u>)	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 άρθ. 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, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1154/2017 με θέμα την 'Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων :

«.....

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με άρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/13	Κανόνας πενταετούς παραγραφής

2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

.....
ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ. ...»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 12/11/2013 εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας:

- 1) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/7/2003 -31/12/2004, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 47.649,82 €, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 23.824,91 € πλέον ΦΠΑ 4.288,48 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 2) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01--31/12/2005, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 6.456,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 3.228,00 € πλέον ΦΠΑ 581,04 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:
- 3) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού

ποσού 13.800,00 €, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον ΦΠΑ 1.311,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:

- 4) η με αριθμό ΑΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 -31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 5 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 31.600,00 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.800,00 € πλέον ΦΠΑ 3.002,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ», ΑΦΜ:

Οι ως άνω ΑΕΠ εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από την Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με βάση την υπ' αριθμ/2012 εντολή του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε δε η από 08.11.2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 26.06.2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ – Περιφερειακής Δ/σης Αττικής.

Κατά των με αριθμό/έτος/2013,/2013,/2013 και/2013 ΑΕΠ, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ./17.01.2014 (Δ.Ο.Υ. Βέροιας) ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη σιωπηρώς. Κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης –σιωπηρής απόρριψης της ΔΕΔ, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για το οικον. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχική και συμπληρωματική), ως ακολούθως:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
58	26-05-2008	Εμπρόθεσμη Αρχική
1	13-02-2017	Τροποποιητική βάσει ν. 4446/2016

Επειδή, όπως προαναφέρεται, στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος εισοδήματος, με ελεγχόμενες χρήσεις από 01/07/2001 έως 31/12/2010 (αρ. εντολής/2012) και συντάχθηκε η από 15.02.2013 έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία :

«Με βάση τον προσωρινό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε στην επιχείρηση για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 διαπιστώθηκε ότι α) δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα ήτοι ταυτόχρονα και άμεσα με την γένεση της υποχρέωσης της προς παρακράτηση και απόδοση αυτοτελή φόρου εισοδήματος πιστοποιητικό κατοικίας του αλλοδαπού δικαιούχου κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1013/19.1.1990, β)δεν παρακράτησε και ούτε απέδωσε τον ως άνω αυτοτελή φόρο 20% επί των εκδοθέντων προς αυτήν τιμολογίων του Ιταλού μεσάζοντα. Μετά τα παραπάνω ο έλεγχος προβαίνει σε καταλογισμό του φόρου 20% στις αμοιβές για προμήθειες προς την αλλοδαπή επιχείρηση ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ	ΦΟΡΟΣ 20%	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (ΟΡΙΟ 120%)	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΦΥΛΛΑ
1/7/2001-30/6/2002	7.988,32	1.597,66	1.917,20	3.514,86	1/2013
1/7/2002-30/6/2003	51.088,73	10.217,75	12.261,30	22.479,04	3/2013
1/7/2003-31/12/2004	84.551,29	16.910,26	20.292,31	37.202,57	4/2013
1/1/2005-31/12/2005	73.035,89	14.607,18	17.528,61	32.135,79	4/2013
1/1/2006-31/12/2006	68.183,75	13.636,75	16.364,10	30.000,85	5/2013
1/1/2007-31/12/2007	66.252,46	13.250,49	15.900,59	29.151,08	4/2013
1/1/2008-31/12/2008	135.223,38	27.044,68	32.453,61	59.498,29	3/2013
1/1/2009-31/12/2009	138.110,62	27.622,12	33.146,55	60.768,67	4/2013
1/1/2010-31/12/2010	8.121,28	1.624,26	1.949,11	3.573,36	1/2013

....»

Κατά των παραπάνω πράξεων η ελεγχόμενη άσκησε προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο της Βέροιας και η υπόθεση βρίσκεται σε δικαστική διαδικασία.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για τη μη υποβολή από την προσφεύγουσα εταιρεία, δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων επί αμοιβών τρίτων στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, έχει διενεργηθεί έλεγχος με βάση την υπ' αριθμ../2012 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, συντάχθηκε η από 15.02.2013 οικεία έκθεση ελέγχου και εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2013 φύλλο ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.

Επειδή, εν προκειμένω η από 27.6.2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ – Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, δεν αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, καθότι περιήλθε στην Δ.Ο.Υ. Βέροιας το έτος 2012, ήτοι εντός του χρόνου της κανονικής πενταετούς παραγραφής (άρθρο 84 §1 ν. 2238/94) το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12/2007, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας (άρθρα 84 §4β' και 68§2 ν. 2238/94), αρχομένης από το επόμενο έτος του έτους υποβολής της δήλωσης ήτοι μετά τις 31.12.2013 και υφιστάμενης της υπ' αριθμ/έτος 457/2013 ΑΕΠ ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, για λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, το δικαίωμα αυτό (για την+

+ διενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για την ως άνω διαχειριστική περίοδο) παρατείνεται για δύο ακόμη έτη, ήτοι μέχρι την 31/12/2015 (άρθρα 19 §§ 18 και 20 του ν. 3091/2002).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η με αριθμ./25.7.2017 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. , πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής, βάσιμα προβάλλεται, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29.9.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ. :

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007)

Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	Ø
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (άρθρο 1 ν. 4509/2017)	Ø
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	Ø
Διαφορά φόρου	

**Ο Προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.

