



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 20/11/2017

Αριθμός απόφασης: 5956

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20.06.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» («.....») (ΑΦΜ), που εδρεύει στα Χίδηρα της νήσου Λέσβου, κατά α) της υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, β) της υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης 01/01 – 31/12/2007, γ) της υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 01/01 – 31/12/2007 και δ) της υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 01/01 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την α) υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008, β) την υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης 01/01 – 31/12/2007, γ) την υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 01/01 – 31/12/2007 και δ) την υπ' αριθμ./16.05.2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 01/01 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» («.....»), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**16.05.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 01/01 – 31/12/2007) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 21.136,08 €, πλέον 25.787,26 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 46.923,34 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της βάσει των διατάξεων του άρθρου 32§2 του ν. 2238/94.
2. Με την υπ' αριθμ./**16.05.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ χρήσης 01/01 – 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλος χαρτοσήμου ποσού 6.400,00 €, πλέον 7.680,00 € (πρόσθετο τέλος λόγω ανακρίβειας), και ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 1.280,00 €, πλέον 1.536,00 € (λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 16.896,00 €. Η εν λόγω διαφορά προέκυψε καθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε καταβάλει τέλος χαρτοσήμου 1% σε συνολικό ποσό καταθέσεων 640.000,00 € των εταίρων.
3. Με την υπ' αριθμ./**16.05.2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.466,66 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καθώς υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:
 - i. μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) – Πρόστιμο: $880,00 \text{ €} \times 1/3 = 293,33 \text{ €}$
 - ii. Μη τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ και συγκεκριμένα, μη εξόφληση με δόγμαμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογ/σμού τιμολογίων αξίας άνω των 15.000 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) – Πρόστιμο: $880,00 \text{ €} \times 1/3 = 293,33 \text{ €}$
 - iii. Ελλιπής ή ανακριβής υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 παρ.1 του ΚΒΣ αξίας άνω των 14.673,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) – Πρόστιμο: $3 \times 880,00 \text{ €} \times 1/3 = 880,00 \text{ €}$
4. Με την υπ' αριθμ./**16.05.2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ χρήσης 01/01 – 31/12/2007 προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση

χαμηλότερο κατά 458,07 € [βάσει δήλωσης: 53.099,04 €, βάσει ελέγχου: 52.640,97 €].

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η υπ' αριθμ./05.12.2013 εντολή ελέγχου είναι άκυρη, καθώς δεν αναγράφει το είδος του διενεργούμενου ελέγχου και τη χρονική διάρκεια αυτού, βάσει άρθρ. 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ενώ η διετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 37§5 του ν. 4141/2013 που δόθηκε για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι 31.12.2013 δεν καταλαμβάνουν την παρούσα, άρα το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τη χρήση 01/01 – 31/12/2007 έχει παραγραφεί.
- Οι παρατάσεις της προθεσμίας παραγραφής που δόθηκαν με τους ν. 4141/2013, ν. 4203/2013 και ν. 4337/2015 είναι αντισυνταγματικές καθώς «η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων ενώ η μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παρ.2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως έτος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: "1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. [...]"

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./05.12.2013 εντολή ελέγχου, σε αντικατάσταση της χειρόγραφης εντολής/18.11.2013, ώστε να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία βάσει της ΠΟΛ 1072/2011 για τη χρήση 01/01 - 31/12/2007. Δεδομένου ότι η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε πριν την έναρξη εφαρμογής των ως άνω διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (01.01.2014), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί άκυρης εντολής ελέγχου ως μη φέρουσας στο σώμα αυτής τα απαραίτητα στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ. τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης». Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται βλάβη για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της ένδικης πράξης της φορολογικής αρχής, συνεπώς καθίσταται σαφές ότι ο ισχυρισμός της περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη αναγραφής της διάρκειας του ελέγχου στην υπ' αριθμ./05.12.2013 εντολή ελέγχου κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας για την **παραγραφή** του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τη χρήση 01/01 - 31/12/2007, ισχύουν τα εξής:

Ως προς την υπ' αριθμ./**16.5.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΚΦΕ) οριζόταν 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. **5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994** (ΚΦΕ) οριζόταν 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 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. [...]**».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε ότι «**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): «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 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), ορίστηκε 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, Α' 129/17.10.2015), 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), ορίστηκε 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. Άλλωστε, 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 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': «Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες: 1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

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 αρθ. 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	Αρθ. 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.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η ΠΟΛ.1142/15.9.2016 και η ΠΟΛ.1088/2017), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

δ) Σε κάθε περίπτωση, τα οριζόμενα στις παρ. 1, 2, 3, 4 και 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270/30.12.2016) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, περί καθορισμού των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν το έτος 2017 και ειδικότερα περί της δυνατότητας ανακατάταξης των υποθέσεων σε σειρά προτεραιότητας, έχουν εφαρμογή και εν προκειμένω.

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 με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 περί της οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών ορίζεται ότι: «1. **Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται**».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, για τη χρήση 01/01 - 31/12/2007, είχε υποβάλει την αρχική υπ' αριθμ./11.04.2008 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, συνεπώς ισχύει ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής, η οποία για τη χρήση 01/01 - 31/12/2007 συμπληρώθηκε την 31.12.2013.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία από 16.05.2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καθώς και την έκθεση απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση

ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθμ./02.02.2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 57 - 61 του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών για την ελεγχόμενη χρήση 01/01 - 31/12/2007 όπου συμπεριέλαβε φορολογητέα ύλη όπως προσδιορίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο αποδεχόμενη πλήρως τα αποτελέσματα αυτού, ήτοι συνολικά φορολογητέα κέρδη της χρήσης 107.446,93 €, αντί της αρχικώς δηλωθείσας ζημίας ποσού 25.780,51 €. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων του ν. 4446/2016 καθώς δεν εξόφλησε την οφειλή που προέκυψε δυνάμει της ως άνω δήλωσης ούτε και υπέβαλε αίτηση για την υπαγωγή της στο πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών (άρθρ.43 του Κ.Φ.Δ.), συνεπώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης με την ΠΟΛ 1154/2017, οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής κρίθηκαν αντισυνταγματικές με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει καταλογιστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 01/01 – 31/12/2007 να παραγράφεται την 31/12/2013. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 που εκδόθηκε την 16.05.2017 από τη Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ **πρέπει να ακυρωθεί** καθώς το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε ήδη παραγραφεί.

Επειδή, ωστόσο, βάσει του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, η εν λόγω δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο της ως άνω οικειοθελούς αποκάλυψης αποτελεί δεσμευτικό τίτλο, δεν ανακαλείται και **τα βεβαιωθέντα ποσά πρέπει να καταβληθούν, ήτοι το ποσό των 28.252,93 €** (21.136,08 + 6.763,54 + 353,31) όπως προέκυψε από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης και τη βεβαίωση που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ στις 29.03.2017.

Ως προς την υπ' αριθμ./16.5.2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου:**

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 2579/1998, 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ 394/1982, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείψει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «*Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια*».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (σχετ. ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής την 31/12/2013 της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής τελών χαρτοσήμου για το κρινόμενο έτος 2007, ήτοι πριν την έκδοση και κοινοποίηση της με αρ./16.5.2017 προσαλλόμενης πράξης, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς την υπ' αριθμ./16.5.2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΚΒΣ):**

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «5. 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, βάσει των προαναφερθέντων σχετικά με την προσαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει καταλογιστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος και άρα, προστίμων ΚΒΣ για τη χρήση 01/01 – 31/12/2007 είχε ήδη παραγραφεί την 31/12/2013, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος και η υπ' αριθμ./16.5.2017 πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς την υπ' αριθμ./16.5.2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:**

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ... 2. ... 3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: "1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο **πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την

κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης."

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, για την ένδικη χρήση 01/01 - 31/12/2007, είχε υποβάλει την αρχική υπ' αριθμ./7.5.2008 εμπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., ενώ από την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 49§3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), συνεπώς δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, αλλά η βασική προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, η οποία για τη χρήση 01/01 - 31/12/2007 συμπληρώθηκε την 31.12.2013.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής κρίθηκαν αντισυνταγματικές (σχετική ΠΟΛ 1154/2017) με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις ΦΠΑ για τη χρήση 01/01 – 31/12/2007 να έχει παραγραφεί την 31/12/2013. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος και η υπ' αριθμ./16.5.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20.06.2017 και με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (με διακριτικό τίτλο «.....») (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- i. την **αποδοχή** αυτής ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, οι οποίες αφορούν στο σύνολό τους τη χρήση 01/01 – 31/12/2007, και
- ii. την **απόρριψη** αυτής ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης 01/01 – 31/12/2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2007): **Μηδέν**

2. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ

Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2007:

Χαρτόσημο	6.400,00 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	1.280,00 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας (120%)	7.680,00 €
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	1.536,00 €
Σύνολο	16.896,00 €

3. ΚΒΣ

Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2007: Μηδέν

4. ΦΠΑ

Υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2007: Μηδέν

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.