



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 20/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2228

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **../..2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** και διακριτικό τίτλο «..... ..», νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία εδρεύει στον Θεσσαλονίκης, επί της οδού αρ. ..., υπό τη φερόμενη ιδιότητά της ως οιονεί καθολικής διαδόχου (λόγω συγχωνεύσεως δια απορροφήσεως), της υπόχρεης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κύρια δραστηριότητα εμπορία καπνών σε φύλλα και διεύθυνση έδρας επί της αριθ.-Θεσσαλονίκη κατά: **α)** της με αριθμό/..-..-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002, **β)** της με αριθμό/..-..-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2003 και γ) της με αριθμό/...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 615.364,19 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 738.437,03 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.353.801,22 €.

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 584.644,89 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 701.573,87 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.286.218,76 €.

-Με την υπ' αριθμ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2004 μειώθηκαν οι ζημιές της υπόχρεης επιχείρησης από το ποσό των 1.218.851,95 €, στο ποσό των 1.096.969,14 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στις χρήσεις 2001-2003 από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου που συστάθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛΒ.....ΕΞ2015/19.2.2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ./...-2013 εντολής του Προϊσταμένου της Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης.

Αιτία επανελέγχου αποτέλεσε η διενέργεια επανελέγχου στην επιχείρηση «..... Α.Ε» με Α.Φ.Μ,, από τον οποίο προέκυψαν: 1) Μεγάλος όγκος συναλλαγών με την υπόχρεη επιχείρηση, η οποία το Μάρτιο του 2004 απορροφήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρία «..... Α.Ε», 2) η υπόχρεη επιχείρηση «.....» ήταν βασικός πελάτης, προμηθευτής και μεσάζων της «.....» και 3) κατά τα οικον. Έτη 2001-2005 ο ήταν ταυτόχρονα: α)

Αντιπρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της «..... Α.Ε» και β) Διευθύνων Σύμβουλος της επιχ/σης «.....».

Στα απόρρητα και εμπιστευτικά έγγραφα που εστάλησαν από το αρχείο ερευνών του Τμήματος Επιβολής του Νόμου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC) των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής (Η.Π.Α.) και το Γραφείο Διεθνών Υποθέσεων και τα οποία εστιάζουν κατά το πλείστον στον φορολογικό έλεγχο της προσφεύγουσας εταιρείας, ο οποίος ολοκληρώθηκε τον Μάρτιο του 2003, καταγράφονται και συναλλαγές οι οποίες αφορούν στην υπόχρεη ανώνυμη εταιρεία.

Βάση των ανωτέρω, προκειμένου να διαπιστωθεί ο έλεγχος της νομιμότητας των μεταξύ τους συναλλαγών, καθώς είχαν προκύψει υπόνοιες φοροδιαφυγής, μετά και από προφορική εντολή του εισαγγελέα διαφθοράς του (λόγω της υπ' αριθ. ΑΒΜΔ2013/..... Αριθμ.../.....2013 εισαγγελικής παραγγελίας που είχε εκδοθεί για την προσφεύγουσα εταιρεία), εκδόθηκε η παραπάνω εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης.

Σημειώνεται ότι η υπόχρεη επιχείρηση για τις υπό κρίση χρήσεις ελέγχθηκε με τακτικό έλεγχο βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005 από το ΔΕΚ Θεσσαλονίκης δυνάμει της υπ' αριθμ./-/-2005 σχετικής εντολής ελέγχου.

Στα πλαίσια του επανελέγχου και από τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου για τις χρήσεις 2001-2002 διαπιστώθηκε ότι **υπάρχουν πράξεις και παραλείψεις** από μέρους της υπόχρεης επιχείρησης που επηρεάζουν ουσιωδώς τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτά **και κατ' επέκταση το κύρος των βιβλίων**, τα οποία από τον αρχικό έλεγχο κρίθηκαν ως επαρκή και συγκεκριμένα:

- Τα βιβλία δεν εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης. Όπως προέκυψε από την αξιοποίηση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι τουλάχιστον ορισμένοι λογαριασμοί πελάτη και προμηθευτή τηρούνταν πλημμελώς, αντιβαίνοντας κάθε έννοια των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ. Η υπόχρεη, με την αγορά εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα εταιρεία «..... Α.Ε», επί πιστώσει, πιστώνει πελάτη αντί προμηθευτή και όταν εξοφλεί τον προμηθευτή, χρεώνει πελάτη, με αποτέλεσμα να αυξάνει τις απαιτήσεις, στοιχείο το οποίο δεν συνάδει με το πραγματικό γεγονός της αγοράς επί πιστώσει. Με τις κινήσεις που διενεργεί η υπόχρεη χάνονται τα ίχνη του προμηθευτή δηλ. της εταιρείας, Α.Ε. Συγκεκριμένα κατά τη φερόμενη εγγραφή αγοράς **πιστώνεται ο λογαριασμός του πελάτη** Α.Ε, η οποία σύμφωνα με τα φερόμενα εκδοθέντα παραστατικά, είναι ο **προμηθευτής**. Επίσης κατά τη φερόμενη εγγραφή εξόφλησης της συγκεκριμένης υποχρέωσης που προκύπτει από την αγορά αυτή για την υπόχρεη, **χρεώνει τον λογαριασμό «πελάτη** Α.Ε», **αντί του λογαριασμού «προμηθευτή»**. Σημειωτέον ότι, η υπόχρεη όταν αγοράζει μειώνει τις απαιτήσεις του πελάτη, ενώ όταν εξοφλεί την υποχρέωση που προκύπτει από την συγκεκριμένη αγορά, αυξάνει τις απαιτήσεις από τον πελάτη. Επομένως από το γενικό και αναλυτικό καθολικό του συγκεκριμένου λογαριασμού «πελάτη» (..0) και «προμηθευτή»

(..0) ήταν αδύνατη η πληροφόρηση ή η επαλήθευση του πραγματικού λογιστικού υπολοίπου. Η λογιστική αντιμετώπιση των αγορών ή πωλήσεων με αυτόν τον τρόπο δε διασφαλίζει σε καμία περίπτωση την ενημέρωση του λογαριασμού του εκάστοτε προμηθευτή ή πελάτη αντίστοιχα, και συνεπώς δε διασφαλίζει την αυτόματη ενημέρωση της συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών-προμηθευτών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.). Επίσης εκδίδει τιμολόγια πιστωτικών τόκων σε διάφορους πελάτες όπου καταχωρεί τους πιστωτικούς τόκους ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις προϊόντων ήτοι στο λογαριασμό 71-0001-001. Ο συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός της ελεγχόμενης εταιρείας συντέλεσε στην αύξηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της, ενώ τα ποσά αυτά στην πραγματικότητα αποτελούν έσοδα πιστωτικών τόκων. Τελικό αποτέλεσμα όλων των ανωτέρω κινήσεων και λογιστικών χειρισμών ήταν η μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της υπόχρεης.

- Στη χρήση 2001 έκδοση-καταχώρηση τριών (3) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880,00 €, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, όπως αναλυτικά περιγράφονται παρακάτω:

Αριθμός Τιμολογίου	Ημερομηνία έκδοσης Τιμολογίου	Καθαρή αξία τιμολογίου	Επιβληθέν Πρόστιμο 40%
A ..	29.01.2001	284.356,86€	113.742,74 €
A ..	17.09.2001	11.258,93€	4.503,57 €
A ..	30.08.2001	86.505,81€	34.602,32 €
ΣΥΝΟΛΟ		382.161,60€	152.848,63 €

- Στη χρήση 2002 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.121,36 €, πλέον ΦΠΑ 272,77 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....» -ΑΦΜ για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή για τις χρήσεις 2001-2002, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και τα καθαρά κέρδη της υπόχρεης επιχείρησης, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 και των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Για τη χρήση 2003 τα βιβλία κρίθηκαν ως επαρκή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά με την προσθήκη μόνο των ποσών που προέκυψαν ως λογιστική διαφορά, μειώνοντας τη ζημία της εν λόγω χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του ν. 2238/1994.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-**2017** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο. Ωστόσο, κι αν ακόμη γίνει δεκτό πως εν προκειμένω υφίστατο συμπληρωματικό στοιχείο, επί τη βάσει του οποίου θα μπορούσε κατ' αρχήν να διενεργηθεί επανελέγχος, είχε ήδη παρέλθει δεκαετία από την πάροδο των ελεγχομένων χρήσεων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατόν να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 ΚΦΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 68 του αυτού νόμου. Μη σύλληψη η συνεχής παράταση της προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο.
- 2) Παράνομη η διενέργεια επανελέγχου. Ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο υφίσταται που να δικαιολογεί τη διενέργεια επανελέγχου.
- 3) Υφίστανται τυπικές πλημμέλειες όσον αφορά την ελεγκτική διαδικασία. Έκδοση του Πρώτου Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου από αναρμόδιο όργανο και παράτυπη συνέχιση του διενεργούμενου επανελέγχου. Συνέχιση του επανελέγχου μετά την κοινοποίηση του Πρώτου Σημειώματος Διαπιστώσεων και παράτυπο το νέο Σημείωμα. Μη κοινοποίηση (και μη επίδειξη) της εκδοθείσας (δεύτερης) εντολής επανελέγχου. Μη επίδοση προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου από κοινού, τόσο με το πρώτο όσο και με το νεότερο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Παράβαση του ανώτατου χρόνου διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Μη επίδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός μηνός από την παραλαβή των απόψεων της Εταιρείας. Μη χορήγηση των αιτούμενων εγγράφων που απεστάλησαν από το SEC στις ελληνικές αρχές. Πλήρης έλλειψη αιτιολογίας, άλλως ανεπαρκής αιτιολογία.
- 4) Απαγορευμένη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμων σε χρήσεις για τις οποίες η Εταιρεία είχε εκ του νόμου δικαίωμα καταστροφής των τηρηθέντων από εκείνη βιβλίων και στοιχείων. Έλλειψη δικαιοδοσίας της ελεγκτικής αρχής να προβεί στην απόρριψη βιβλίων και τη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος χωρίς την προηγούμενη κρίση της Επιτροπής του άρθρου 30 του ΚΒΣ. Διενέργεια του επανελέγχου κατ' απόκλιση των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ 1037/2005.
- 5) Η εταιρία ουδέποτε προέβη σε έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις υπό κρίση συναλλαγές, οι οποίες αφορούν ποσά εξαιρετικά μικρά σε σχέση με το μέγεθος και τον κύκλο εργασιών της. Όλες οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί από την Εταιρεία, η οποία εξέδωσε και καταχώρησε το σχετικό τιμολόγιο και το έσοδο, όπως άλλωστε συνομολογεί και ο έλεγχος. Συγκεκριμένα, αυτό αποδεικνύεται ήδη από τα έγγραφα που επικαλείται ο έλεγχος, στα οποία περιλαμβάνονται επίσημα έγγραφα δημοσίων αρχών που ελέγχουν τις εξαγωγές ή τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά και όσα προσκομίζει και επικαλείται με την παρούσα. Αντίστοιχα, όλες οι συναλλαγές έχουν εξοφληθεί και τα σχετικά έσοδα έχουν εισπραχθεί από αυτή την Εταιρεία, όπως αποδεικνύεται από τις καρτέλες της Εταιρείας που προσκομίζει και επικαλείται. Σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή φέρει το

πλήρες βάρος απόδειξης για την ύπαρξη εικονικότητας ως προς την έκδοση των τιμολογίων εκ μέρους της Εταιρείας. Παράνομη η απόπειρα αντιστροφής του βάρους απόδειξης. Η ελεγκτική αρχή επικαλείται πλημμελή εφαρμογή του ΕΓΛΣ όσον αφορά την κίνηση των λογαριασμών. Καθίσταται σαφές ότι η τήρηση του μικτού αλληλόχρεου λογαριασμού της Εταιρείας με την αντισυμβαλλόμενη της μητρική εταιρεία δεν συνιστά ουσιαστική παρατυπία, ώστε να είναι δυνατόν να γενικευτεί το συμπέρασμα του ελέγχου ότι δεν τηρείται το Ε.Γ.Λ.Σ. Εξάλλου, οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που διενεργούνταν εμφάνιζαν την πραγματική κατάσταση της Εταιρείας, καθώς υφίστανται όλα τα δικαιολογητικά εκ των οποίων καθίστανται εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των εγγραφών στα βιβλία και με την χρεοπίστωση του ανωτέρω λογαριασμού εντός της σχετικής χρήσης το λογιστικό υπόλοιπο καθίσταται ευχερώς επαληθεύσιμο. Υφίσταται υποχρέωση πλήρους και επαρκούς αιτιολόγησης της απόφασης για την απόρριψη των βιβλίων. Οι φυσικές απομειώσεις του αποθέματος είναι εύλογες και πηγάζουν από την ιδιομορφία του καπνού ως ουσίας. Αντισυνταγματικός ο καθορισμός συντελεστών με Υπουργική απόφαση, ελλείψει ειδικής προς τούτο εξουσιοδότησης. Παράνομη η χρήση, για τον προσδιορισμό των κερδών της εταιρίας από την παροχή υπηρεσιών, του μέσου όρου των επαγγελματιών της κατηγορίας 8.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2001-2003.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «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.».

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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) 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.

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

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του ως άνω νόμου, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).**

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 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, ήτοι του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν. 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 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 κρίνόμενης 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 (ορισμένες από αυτές) 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 φορολογουμένου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου,

περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο **72 § 6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, για τα οικονομικά έτη 2002-2004 (χρήσεις 2001-2003) έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ΝΠ (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή εξάλλου, ακόμη και εάν ήθελε θεωρηθεί ότι η υπ' αριθ. ΑΒΜΔ2013/..... Αριθμ...../.....2013 εισαγγελική παραγγελία που αποτέλεσε αιτία του επανελέγχου της ανωτέρω δήλωσης της προσφεύγουσας, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, ως ίσχυε για τα κρίνόμενα έτη - δεδομένου ότι οι διαπιστώσεις περί εικονικότητας και φοροδιαφυγής έγιναν σε μεταγενέστερο χρόνο και δεν υπήρχαν αποδεδειγμένα στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου της κανονικής πενταετούς παραγραφής που διενεργήθηκε ο αρχικός έλεγχος-, τούτο ουδεμία επίδραση ασκεί στην προκειμένη περίπτωση για τη χρήση 2001, καθώς τόσο η εισαγγελική παραγγελία όσο και η υπ' αριθ./-...-2013 αρχική εντολή επανελέγχου εκδόθηκαν το έτος 2013, ήτοι μετά το πέρας της δεκαετούς προθεσμίας, εντός της οποίας το δημόσιο είχε δικαίωμα να καταλογίσει φόρο εισοδήματος. Δεδομένου ότι τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς προθεσμίας για τη χρήση 2002, το ως άνω δικαίωμα παρατάθηκε κατά ένα έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παρ 4 του ως άνω άρθρου, και εντός της δεκαετούς προθεσμίας για τη χρήση 2003, εντούτοις σε κάθε περίπτωση το Δημόσιο είχε εκπέσει του δικαιώματος του για καταλογισμό των φόρων κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν. 3899/2010), 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς την επίμαχη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./...-2017,/...-2017 και/...-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. ετών 2002-2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2001-2003 (οικ. έτη 2002-2004) είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 84 και της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. [1738/2017](#) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από/.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** και διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, υπό τη φερόμενη ιδιότητά της ως οιονεί καθολικής διαδόχου (λόγω συγχωνεύσεως δια απορροφήσεως), της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και την ακύρωση: **α)** της με αριθμό/...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002, **β)** της με αριθμό/...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 και **γ)** της με αριθμό/...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.