



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/10/2017

Αριθμός απόφασης: 5575

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, ΒΙ.ΠΕ. Θ. Σίνδου, με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ :

Α. Φορολογία Εισοδήματος:

1. Της υπ' αριθμόν /5.4.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2007 -31.12.2007 (οικονομικό έτος 2008).

2. Της με αριθμόν /5.4.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2007 - 31.12.2007 (οικονομικό έτος 2008).

3. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008 - 31.12.2008 (οικονομικό έτος 2009).

4. Της με αριθμό **/5.4.2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008 - 31.12.2008 (οικονομικό έτος 2009).

5. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009 (οικονομικό έτος 2010).

6. Της με αριθμό **/5.4.2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009 (οικονομικό έτος 2010).

7. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου από 1.1.2010 έως και 31.12.2010 (οικονομικό έτος 2011).

8. Της με αριθμό **/5.4.2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2010 - 31.12.2010, του κ. Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

9. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2011 - 31.12.2011 (οικονομικό έτος 2012).

Β. Πρόστιμα Κ.Φ.Δ. για παράβαση άρθρου 26 Ν. 3728/2008

1. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013 και άρθρου 18 του Ν. 4223/2013, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008 - 31.12.2008.

2. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013 και άρθρου 18 του Ν. 4223/2013, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2010 - 31.12.2010.

Γ. Φορολογία Κ.Β.Σ.

1. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009.

2. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1.1.2010 - 31.12.2010.

Δ. Φορολογία διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως αφορολογήτων αποθεματικών άρθρου 106 παρ. 3 Ν. 2238/1994

1. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως αφορολογήτων αποθεματικών (βάσει άρθρου 106 παρ. 5 Ν. 2238/1994), διαχειριστικής περιόδου 1.1.2007 - 31.12.2007.

2. Της υπ' αριθμόν **/5.4.2017** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως αφορολογήτων αποθεματικών (βάσει άρθρου 106

παρ. 5 Ν. 2238/1994), διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

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

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν των με αριθμό /18.9.2014 (η οποία και αντικατέστησε την υπ' αριθμ. /15.11.2013 εντολή ελέγχου του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης), /18.4.2016 και /22.6.2016 εντολών ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε στην ως άνω εταιρεία μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Κ.Β.Σ. και φορολογίας αποθεματικών άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 ,για τις διαχειριστικές περιόδους 2007-2011και εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις:

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2007 - 31.12.2007 (οικονομικό έτος 2008), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 55.930,23 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κυρίου φόρου, ήτοι ποσού 67.116,28 ευρώ και συνολικά ποσό 123.046,51 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 1.1.2007 - 31.12.2007 (οικονομικό έτος 2008), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 27.286,64 ευρώ και ειδικότερα (α) πρόστιμο ποσού 8.324,84 ευρώ, λόγω του ότι αυτή πώλησε στη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία,κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 << >>, αγαθά με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις (υποτιμολόγηση), κατά το ποσό των 83.248,36 ευρώ και (β) πρόστιμο 18.961,80 ευρώ, λόγω του ότι σύναψε σύμβαση αγοραπωλησίας ακινήτου με τη συνδεδεμένη εταιρεία,με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις (υποτιμολόγηση), κατά το ποσό των 189.618,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008 - 31.12.2008 (οικονομικό έτος 2009),με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 99.346,57 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κυρίου φόρου, ήτοι ποσού 119.215,88 ευρώ και συνολικά ποσό 218.562,45 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008 - 31.12.2008 (οικονομικό έτος 2009), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο ποσού 7.366,56 ευρώ, λόγω του ότι πώλησε στη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994,<< >>, αγαθά με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις (υποτιμολόγηση), κατά το ποσό των 73.665,57 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009 (οικονομικό έτος 2010), με την

οποία επιβλήθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 31.706,22 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κυρίου φόρου, ήτοι ποσού 38.047,46 ευρώ και συνολικά ποσό 69.753,68 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. με αριθμό /5.4.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009 (οικονομικό έτος 2010), με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της πρόστιμα συνολικού ποσού 4.355,79 ευρώ και ειδικότερα (α) πρόστιμο ποσού 3.934,03 ευρώ, λόγω του ότι αυτή πώλησε στη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, << >>, αγαθά με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις (υποτιμολόγηση), κατά το ποσό των 39.340,30 ευρώ και (β) πρόστιμο 421,76 ευρώ, λόγω του ότι αγόρασε από τη συνδεδεμένη εταιρεία, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία, αγαθά με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις (υπερτιμολόγηση), κατά το ποσό των 4.217,62 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. με αριθμό /5.4.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2010 - 31.12.2010 (οικονομικό έτος 2011), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 41.231,03 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κυρίου φόρου, ήτοι ποσού 49.477,24 ευρώ και συνολικά ποσό 90.708,27 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. με αριθμό /5.4.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2010 - 31.12.2010 (οικονομικό έτος 2011), με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της πρόστιμα συνολικού ποσού 23.266,68 ευρώ και ειδικότερα: (α) πρόστιμο ποσού 1.266,68 ευρώ, λόγω του ότι αυτή αγόρασε από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, << >>, αγαθά με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές από τρίτα πρόσωπα ανεξάρτητα προς αυτή ή επιχειρήσεις (υπερτιμολόγηση), κατά το ποσό των 12.666,83 ευρώ και (β) πρόστιμο 22.000 ευρώ, λόγω του ότι αγόρασε από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, << >>, πελατολόγιο με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις (υπερτιμολόγηση), κατά το ποσό των 110.000,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. με αριθμό /5.4.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2011- 31.12.2011 (οικονομικό έτος 2012), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.995,60 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου ανακρίβειας σε ποσοστό 118% του κυρίου φόρου, ήτοι ποσού 12.974,81 ευρώ και συνολικά ποσό 23.970,41 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013 και άρθρου 18 του Ν. 4223/2013, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008 - 31.12.2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο 20.000 ευρώ, διότι αυτή δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, χρήσης 2008, εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης, αλλά μετά την πάροδο ενενήντα (90) ημερών.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013 και άρθρου 18 του Ν. 4223/2013, διαχειριστικής περιόδου

1.1.2010 - 31.12.2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο 20.000 ευρώ, διότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, χρήσης 2010, εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης, αλλά μετά την πάροδο ενενήντα (90) ημερών.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο ποσού 293.33 ευρώ, λόγω του ότι αυτή εξόφλησε τιμολόγια άνω των 3.000 ευρώ, για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, με συμψηφισμό αμοιβαίων ανταπαιτήσεων με τρίτες εταιρείες κατά παράβαση του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1.1.2010 -31.12.2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο ποσού 300,00 ευρώ, λόγω του ότι αυτή εξόφλησε τιμολόγια άνω των 3.000 ευρώ, για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, με συμψηφισμό αμοιβαίων ανταπαιτήσεων με τρίτες εταιρείες κατά παράβαση του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολογήτων αποθεματικών (βάσει άρθρου 106 παρ. 5 Ν. 2238/1994), διαχειριστικής περιόδου 1.1.2007 -31.12.2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος διανεμηθέντων αποθεματικών ποσού 19.001,56 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, ποσού 22.801,87 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 41.803,43 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. /5.4.2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολογήτων αποθεματικών (βάσει άρθρου 106 παρ. 5 Ν. 2238/1994), διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009 - 31.12.2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος διανεμηθέντων αποθεματικών ποσού 5.065,29 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης, ποσού 6.078,35 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 11.143,64 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ως ουσία και νόμω αβάσιμες άλλως την μεταρρύθμιση τους, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α.Τυπικοί λόγοι

1. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 διότι, παρά την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη και κοινοποίηση στην εταιρεία μας σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο μάλιστα η εταιρεία μας απάντησε, ακολούθως έλαβε χώρα μη σύννομη και πλημμελής επέκταση του ελέγχου σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν κατά τον αρχικό έλεγχο, επιπλέον δε έλαβε χώρα ομοίως μη σύννομος και πλημμελής επανέλεγχος φορολογικών αντικειμένων που ήδη είχαν ελεγχθεί και ολοκληρωθεί οι σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και τέλος έλαβε χώρα έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων με νέες επιβαρυμένες διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου με αποτέλεσμα πρόσθετη φορολογική επιβάρυνσή μας, ήτοι επιπλέον λογιστικές διαφορές, πρόστιμα της παρ. 4 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 και πρόστιμα της παρ. 3 του άρθρου 56 του Ν. 4174/2013 καθώς και φόρο και προσαυξήσεις για διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών σύμφωνα με το άρθρο 106 παρ. 5 ν. 2238/1994 λόγω ανάκτησης των επενδύσεων ν. 3220/2004.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημόσιου για επιβολή φόρων και προστίμων, για τις ένδικες χρήσεις.

3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, καθώς και ακυρότητα των προσβαλλομένων, λόγω λήξης της διάρκειας του ελέγχου, η οποία είχε ως αποτέλεσμα, αφενός να μην παραταθεί η παραγραφή μετά τις 31.12.2016 και αφετέρου τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα να στερούνται σχετικής ελεγκτικής αρμοδιότητας, καθώς και αρμοδιότητας εκδόσεως των οικείων φορολογικών πράξεων.

4. Μη νόμιμη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με βάση τα άρθρα 23 έως 25 και 66 Ν. 4174/2013, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 και 1081/2005, 1159/2011 και 1038/2012, για τη διαχειριστική περίοδο 2011 (1.1.2011 έως 31.12.2011), λόγω του ότι ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε καθ' υπέρβαση των προθεσμιών που ορίζονται στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011, μετά την πάροδο των οποίων η εν λόγω χρήση θεωρείται «περαιωμένη», η δε Φορολογική Αρχή δεν είχε πλέον την κατά χρόνο αρμοδιότητα να προβεί σε έλεγχο, δεδομένου άλλωστε του ότι δεν συνέτρεχαν και οι προϋποθέσεις των άρθρων 5 παρ. 6 της ανωτέρω Α.Υ.Ο. ΠΟΛ ή του άρθρου 80 Ν. 3842/2010.

Β. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Άρνηση των λογιστικών διαφορών του ελέγχου

.....

β. Πρόστιμα Κ.Φ.Δ. για παράβαση άρθρου 26 Ν. 3728/2008

.....

γ. Φορολογία Κ.Β.Σ.

.....

Δ. Φορολογία διανομής ή κεφαλαιοποίησεως αφορολογήτων αποθεματικών (βάσει άρθρου 106 παρ. 5 Ν. 2238/1994)

.....

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΕ με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, ΒΙ.ΠΕ. Θ. Σίνδου, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

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

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, 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.».

Επειδή στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,)

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

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:

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

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 εδ. α΄ ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 01/07/2004-30/06/2005: «Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε: «Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν, εκτός από τις περιπτώσεις που με τα άρθρα 21 έως 35 του παρόντος ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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 δημοσίευσής 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 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 δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, και συγκεκριμένα στο σκεπτικό των παρ.8,9 και 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρθηκαν τα εξής:

«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, 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. ...»

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...».

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις 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 (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και

τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, ως προς τα οικονομικά έτη 2008,2009,2010 και 2011 (διαχειριστικές περιόδοι 2007,2008,2009 και 2010),υφίσταται θέμα παραγραφής καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κρίθηκαν σύμφωνα με την υπ'αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ αντισυνταγματικές (παρ.8,9,10 της εν λόγω απόφασης), ενώ δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013, που προβλέπουν ως ανώτερο χρόνο παραγραφής την εικοσαετία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων για λόγω παραγραφής τα οικονομικά έτη 2008,2009,2010 και 2011 (διαχειριστικές περιόδοι 2007,2008,2009 και 2010),γίνεται δεκτός.

Επειδή, οι λοιποί τυπικοί και ουσιαστικοί λόγοι που προβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή κρίνονται απορριπτέοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού Εισοδήματος και ΚΒΣ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική** αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

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

Χρήση 1/1-31/12/2007

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 39 ν.2238/94: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 106 ν.2238/94: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Χρήση 1/1-31/12/2008

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: καταλογιζόμενο ποσό καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 39 ν.2238/94: καταλογιζόμενο ποσό καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 56 ν.4174/13: καταλογιζόμενο ποσό καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Χρήση 1/1-31/12/2009

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 39 ν.2238/94: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 106 ν.2238/94: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο ΚΒΣ : καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Χρήση 1/1-31/12/2010

Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 39 ν.2238/94: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο άρθρου 106 ν.2238/94: καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Πρόστιμο ΚΒΣ : καταλογιζόμενο ποσό Μηδέν

Χρήση 1/1-31/12/2011

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: καταλογιζόμενο ποσό 23.970,41 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.