



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/11/2018

Αριθμός απόφασης: 1813

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13/6/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο του Ν. Θεσσαλονίκης, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα από το διαχειριστή της του, ΑΦΜ, κατοίκου Ν. Θεσσαλονίκης, κατά των με αρ./20-4-2018,/20-4-2018,/20-4-2018,/20-4-2018,/20-4-2018 και/20-4-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 και 1998 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 22/6/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/**20-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1993 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού **9.554,68 €** (φόρος 5.083,36 + προστ. 58Α ΚΦΔ/τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 4.471,32).
2. Με την με αριθμό/**20-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1994 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού **18.697,66 €** (φόρος 9.947,68 + προστ. 58Α ΚΦΔ/τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 8.749,98).
3. Με την με αριθμό/**20-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1995 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού **7.774,50 €** (φόρος 4.136,25 + προστ. 58Α ΚΦΔ/τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 3.638,25).
4. Με την με αριθμό/**20-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1996 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού **20.401,65 €** (φόρος 10.854,25 + προστ. 58Α ΚΦΔ/τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 9.547,40).
5. Με την με αριθμό/**20-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού **13.344,36 €** (φόρος 7.099,57 + προστ. 58Α ΚΦΔ/τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 6.244,79).
6. Με την με αριθμό/**20-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού **11.835,01 €** (φόρος 6.296,56 + προστ. 58Α ΚΦΔ/τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 5.538,45).

Από την Δ.Ο.Υ. πραγματοποιήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος, δυνάμει της με αριθμ..../20-10-2003 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διότι από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε κατά την παραλαβή του ειδικού σημειώματος περαίωσης του άρθρου 28 του Ν.3016/2002 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1155/2002 διαχειριστικών χρήσεων 1993 -1998, το οποίο

υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στις 31/12/2002, διαπιστώθηκε ότι μετέφερε ανακριβώς σε αυτό τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α., καθώς επίσης και των οικείων συμπληρωματικών στοιχείων των εν λόγω χρήσεων, με αποτέλεσμα να επιφέρει αλλοίωση του τελικού ποσού για βεβαίωση, αντί του ορθού των 15.796.580 δρχ.(δεκαπέντε εκατομμύρια επτακόσιες ενενήντα έξι χιλιάδες πεντακόσιες ογδόντα δραχμές), σε 1.109.001 δρχ (ένα εκατομμύριο εκατόν εννιά χιλιάδες μία δραχμές). Κατόπιν των ανωτέρω, η υπόθεση θεωρήθηκε ως μη περαιωθείσα στο σύνολο της και όλες οι υπαχθείσες στην ρύθμιση της ΠΟΛ 1155/2002 χρήσεις υπόκεινται σε έλεγχο σύμφωνα με την παρ. β του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο.1044171/1369/ΠΟΛ 1155/22-05-2002.

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τις χρήσεις 1993 – 1998, όπου προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι αντίστοιχες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Η προσφεύγουσα στις 12/03/2004 άσκησε προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κατά των από 22-12-2003 πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος και των πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. χρήσεων 1993 - 1998. Στη συνέχεια, μετά από χωρισμό του από 12/3/2004 κοινού δικογράφου, κατ' εντολή της/2011 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατατέθηκε από την προσφεύγουσα προσφυγή με ημερομηνία κατάθεσης 14-11-2011, όπου ζητείται η ακύρωση των πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαχειριστικών χρήσεων 1993 έως 1998. Με την με αρ./12 απόφαση του Τμήματος ΙΓ' του Τριμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης ακυρώθηκαν οι με αριθμ.:1) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1993 2) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1994 3) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1995 4) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήση 1996 5) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1997 και 6) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διότι κρίθηκε άκυρη η υπ' αριθμ...../25-11-2003 πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων προς έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα, η πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων προς έλεγχο, επιδόθηκε –θυροκολλήθηκε στην οικία του, μέλους της Ο.Ε., και όχι στον εκπρόσωπο της ελεγχόμενης εταιρείας ή στο χώρο εργασίας της επιχείρησης. Το δικαστήριο έκρινε ότι η επίδοση της πρόσκλησης αυτής είναι άκυρη και συνεπώς μη νομίμως θεωρήθηκαν τα βιβλία της ελεγχόμενης ανακριβή, λόγω μη προσκομίσεως των βιβλίων και στοιχείων Κ.Β.Σ. προς φορολογικό έλεγχο και, επομένως, μη νομίμως εκδόθηκαν σε βάρος της οι προαναφερόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. (ως αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ.) άσκησε έφεση ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Ε') κατά της με αρ./2012 απόφασης του

Τριμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Με την αριθμ...../2017 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Ε'), που κοινοποιήθηκε νομότυπα στη Δ.Ο.Υ. στις 30/05/2017, απορρίφθηκε η με αριθμό καταχώρησης/23-10-2013 έφεση του Ελληνικού Δημοσίου ως αβάσιμη και επικυρώθηκε η πρωτόδικη απόφαση.

Σε συνέχεια της ανωτέρω απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αριθμ...../24-08-2017 εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1998, για επανάληψη διαδικασίας τακτικού ελέγχου ως προς την φορολογία Φ.Π.Α., λόγω ακύρωσης των με ημερομηνία 22-12-2003 πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. των χρήσεων 1993 έως 1998, κατά το σκεπτικό της με αριθμό/2017 απόφασης.

Επισημαίνεται ότι, παράλληλα και μετά το χωρισμό του από 12/3/2004 δικογράφου εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ.η με αριθμ/09-04-2012 εντολή τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων όλων των ανέλεγκτων χρήσεων 1998 και παλαιότερων, για επανάληψη διαδικασίας τακτικού ελέγχου ως προς την φορολογία εισοδήματος, λόγω ακύρωσης των με ημερομηνία 22-12-2003 πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων των οικ. ετών 1994 έως 1999, κατά το σκεπτικό της με αριθμό/2011 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΓ). Σε συνέχεια της παραπάνω εντολής, η Δ.Ο.Υ.εξέδωσε την με αρ.πρωτ...../29-05-2012 πρόσκληση της, η οποία επιδόθηκε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης,, την 01-06-2012, με την οποία ζητήθηκε η προσκόμιση στα γραφεία της υπηρεσίας, εντός πέντε (5) ημερών από της επιδόσεως, των βιβλίων και των στοιχείων της επιχείρησης χρήσεων 1993-1998 κατ' εκτέλεση της άνω δικαστικής απόφασης. Η ταχθείσα από τον έλεγχο προθεσμία παρήλθε άπρακτη, εφόσον δεν προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο, δεν κατέστη δυνατό για τον παρόντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. να διαπιστώσει αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., καθώς επίσης και αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000. Ως εκ τούτου, τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, δια του εκπροσώπου της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ουδεμία επανάληψη διαδικασίας διατάσσει η υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ει μη μόνον αποφαινεται ότι απορρίπτει την ασκηθείσα έφεση του Δημοσίου.

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων των χρήσεων 1998 και παλαιότερων έχει παραγραφεί.

Επειδή, στο άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζεται: «*Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως ο νόμος ορίζει*».

Επειδή στο Ν.2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται :

«Άρθρο 196 Ισχύς έναντι όλων

*Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτέλεσης ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.
[...]*

Άρθρο 198 Υποχρέωση συμμόρφωσης

1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων, οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. 2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση».

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 ορίζεται : «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.*».

Επειδή, στο άρθρο 72 Μεταβατικές διατάξεις του Ν.4174/2013 ορίζεται : «*7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης*».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις*

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.1642/1986, οι οποίες ίσχυαν για τις χρήσεις 1993 -1994 : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο δεκαετίας, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστής δήλωσης, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο δεκαετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε προσωρινή 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 39.»

Επειδή το ανωτέρω άρθρο τροποποιήθηκε με την παρ.24 άρθρ.11 του Ν.2..../1996 και ίσχυσε για πράξεις ή παραλείψεις που έλαβαν χώρα μετά την 1η Ιανουαρίου 1995, ως εξής : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 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, προκειμένου για πράξη του άρθρου 3 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων. 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 προσωρινή 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 39.»

Επειδή στο άρθρο 39 του ίδιου νόμου ορίζονταν : «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του οικονομικού εφόρου, 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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 54 του ανωτέρω νόμου ορίζονταν : «Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, η οποία, βάσει της ως άνω διάταξης, έχει ανάλογη εφαρμογή και στη φορολογία Φ.Π.Α.(σχετ. ΔΕΦΑΘ 784/2018), ορίζεται: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης» και στην παράγραφο 6 του άρθρου 68 του ΝΔ 3323/1955, ο οποίος ίσχυε κατά τις χρήσεις 1993 - 1994, ορίζονταν : «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 5014/1995 του ΣτΕ «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης. Εξάλλου η διάταξη του άρθρου 119 &1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Π.Δ. 331/1985 Α. 116), σε περίπτωση ακυρώσεως για τυπικούς λόγους φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα, παραλλήλως προς την άσκηση ενδίκου μέσου κατά της αποφάσεως αυτής, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου, συμμορφουμένη

προς την ακυρωτική απόφαση και προλαμβάνοντας έτσι την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής του σχετικού δικαιώματός της κατά την διάρκεια της επιδικίας (πρβλ. Σ.τ.Ε. 4.../1990, 4327/1983 κ.ά.).».

Επειδή στην ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/3-11-2015 της ΓΓΔΕ διευκρινίζεται ότι :

«Β. Λοιπά θέματα

1. Είναι γνωστό ότι η προθεσμία για την επανέκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης που ακυρώθηκε, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οριζόταν ρητά στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ 11 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (ισχύς για φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως 31-12-2013). Σημειώνεται ότι με την οριζόμενη στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 προθεσμία ως προς το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου, μετά την ακύρωση, για τυπικούς λόγους, του αρχικού φύλλου ελέγχου, το σχετικό ζήτημα ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά, διασφαλιζομένων απολύτως των συμφερόντων του Δημοσίου (σχετ. ΣΤΕ 5014/1995, ΔΠΡ ΡΟΔ 259/2010).

Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 (1-1-2014) ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013

Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, **το ταχύτερο δυνατόν**, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει **και** την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.»

Επειδή, με τις ανωτέρω παρατεθείσες διατάξεις, οι οποίες ρυθμίζουν ειδικά και εξαντλητικά το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, χωρίς να υπάρχει έδαφος ανάλογης εφαρμογής, επί του ζητήματος αυτού, διατάξεων άλλων νομοθετημάτων σχετικά με τη διακοπή ή αναστολή της παραγραφής εν επιδικία (πρβλ. ΣτΕ 5014/1995), προβλέπεται καταρχήν η πενταετία ή δεκαετία ως χρόνος παραγραφής του δικαιώματος αυτού, παρέχεται, όμως, κατ' εξαίρεση στη φορολογική αρχή η δυνατότητα, σε περίπτωση ακύρωσης της αρχικής καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους, με δικαστική απόφαση που κοινοποιείται σε αυτήν ακόμη και μετά τον πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, όχι όμως και μετά την πάροδο ενός (1) έτους από την κοινοποίηση της ακυρωτικής απόφασης. Εξάλλου, κατά την έννοια των ίδιων ως άνω διατάξεων, συνάγεται ότι κρίσιμο αποβαίνει από τι είδους απόφαση

(οριστική ή τελεσίδικη) πηγάζει το ακυρωτικό αποτέλεσμα. Εφόσον, πάντως, η ακύρωση διατάσσεται ήδη με την οριστική απόφαση του πρωτόδικου δικαστηρίου, επικυρώνεται δε κατόπιν και τελεσιδίκως, η αποδοχή της άποψης ότι επανάληψη διαδικασίας δύνανται να δρομολογήσουν αμφότερες, ήτοι και η πρωτόδικη και η εφετειακή απόφαση, προσκρούει στο ίδιο το γράμμα της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 6 ν. 2238/1994, καθώς η ενιαύσια παράταση της παραγραφής λόγω κοινοποίησης της οριστικής ακυρωτικής απόφασης θα έχει οπωσδήποτε παρέλθει πριν την κοινοποίηση της όμοιου περιεχομένου εφετειακής απόφασης, δεν νοείται δε «παράταση» της παραγραφής εάν ο χρόνος παραγραφής έχει ήδη λήξει (πρβλ. ΟΛΣΤΕ 3174/2014, ΣΤΕ 3936/2013, 750-1/2008, 3606/2004). Στο ίδιο συμπέρασμα συνηγορεί, εξάλλου, και η νομολογία, σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση ακύρωσης για τυπικό λόγο και της νέας, κατόπιν επανάληψης της διαδικασίας, καταλογιστικής πράξης, με άλλη δικαστική απόφαση που κοινοποιείται στη φορολογική αρχή μετά την πάροδο της κατ' άρθρ. 84 παρ. 6 ενιαύσιας προθεσμίας, δεν παρεκτείνεται και πάλι ο χρόνος παραγραφής για ένα επιπλέον έτος, προκειμένου η φορολογική αρχή να κοινοποιήσει στον φορολογούμενο νεότερο φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού του φόρου (βλ. ΔΠρΑΘ 7758/2015).

Επειδή, στη υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ./12 απόφαση του Τμήματος ΙΓ' του Τριμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κρίνεται την προσφυγή της προσφεύγουσας κατά των με αριθμ.:1) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1993 2) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1994 3) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1995 4) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήση 1996 5) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1997 και 6) .../24-12-2003 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δέχθηκε αυτήν και ακύρωσε τις πράξεις λόγω νομικής πλημμέλειας, ενόψει του ότι η επίδοση της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων είναι άκυρη και συνεπώς μη νομίμως θεωρήθηκαν τα βιβλία της ελεγχόμενης ανακριβή, λόγω μη προσκομίσεως των βιβλίων και στοιχείων Κ.Β.Σ. προς φορολογικό έλεγχο και, επομένως, μη νομίμως εκδόθηκαν σε βάρος της οι προαναφερόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Η Δ.Ο.Υ. αρμοδίως άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής. Κατόπιν δε της κοινοποίησης της με αρ./2017 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η έφεση του Δημοσίου, η Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε διαγραφή των επίδικων πράξεων και επανέλεγχο των χρήσεων 1993 - 1998 με αποτέλεσμα την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, απαλλαγμένων πλέον από την τυπική πλημμέλεια που διαπιστώθηκε από το δικαστήριο.

Επειδή η ετήσια προθεσμία της παραγράφου 6 το άρθρου 84 του Ν.2238/94 και της παραγράφου 6 του άρθρου 66 του Ν.3323/55 για την παράταση παραγραφής εκκινεί από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της ακυρωτικής δικαστικής απόφασης (αρ./12 απόφ. ΠρΘ) και όχι της τελεσίδικης απόφασης (αριθμ./2017 απόφ.ΕφΘ) .

Επειδή ωστόσο εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της με αρ./2017 τελεσίδικης απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης και συνεπώς μετά την παρέλευση του χρόνου παραγραφής των χρήσεων 1993 - 1998, όπως ορθώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και την **ακύρωση** των με αρ./20-4-2018,/20-4-2018,/20-4-2018,/20-4-2018,/20-4-2018 και/20-4-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 και 1998 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ