



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 16-7-2020

Αριθμός απόφασης: 1496

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της με αριθμό Α.1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 30-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου 3257 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2008, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2008, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2008 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στον προσφεύγοντα ποσού 19.993,60€ για λήψη 8 εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 49.984€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό φόρου εισοδήματος ποσού 25.607,51€ (αντί πιστωτικού ποσού 687,75€ βάσει δήλωσης), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 26.968,42€, ήτοι 53.262,89€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 31/12/2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου. Ο έλεγχος αφορά σε επανάληψη διαδικασίας, σύμφωνα με τη με αριθμό 1134/2019 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία είχε γίνει δεκτή η με αριθμό/2018 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα και είχαν ακυρωθεί οι πράξεις-...../2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα για μη κοινοποίηση στον προσφεύγοντα της από 13/2/2014 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ώστε να μπορεί να υποβάλει τις απόψεις του. Την 10/12/2019 μετέβη ο έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης για να κατάσχει 8 φορολογικά στοιχεία φερόμενα ως εικονικά συνολικής καθαρής αξίας 49.984€ της χρήσης 2008 εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ Κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη των συγκεκριμένων στοιχείων και ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση σε ακρόαση και ο 204/2019 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Στις 11/12/2019 θυροκολλήθηκε λόγω απουσίας του προσφεύγοντα το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με το/2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Σύμφωνα με την από 14/2/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2006-2008. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από τη συγκεκριμένη επιχείρηση τη χρήση 2008 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 49.984€. Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε το με αριθμό/2019 υπόμνημά της, τους ισχυρισμούς επί του οποίου απέρριψε ο έλεγχος. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις και τις επέδωσε στον προσφεύγοντα στις 5/2/2020.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Δεν του προσδιορίστηκαν ακριβώς ποια τιμολόγια θέλει ο έλεγχος

- Οι επίμαχες συναλλαγές που θεωρήθηκαν εικονικές πραγματοποιήθηκαν
- Δεν αναγράφει ο έλεγχος τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης, την αιτιολογία και το ποσό κάθε τιμολογίου
- Στις πράξεις προστίμου 300€ και 2.500€ δεν αναγράφεται επαρκής αιτιολογία που να στοιχειοθετεί την παραβατική και παράνομη συμπεριφορά του
- Έχει κριθεί αθώος και βάσει της αρχής ne bis in idem πρέπει να ακυρωθούν οι πράξεις
- Δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις απόψεις του πριν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων
- Η φορολογική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών
- Η Δ.Ο.Υ. δεν πραγματοποίησε έλεγχο ως όφειλε, αλλά κακώς στηρίχθηκε αποκλειστικά σε έγγραφα και πληροφοριακά δελτία του Σ.Δ.Ο.Ε.
- Τελούσε σε καλή πίστη
- Η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή
- Αντίθετοι οι πρόσθετοι φόροι στην αρχή της αναλογικότητας
- Πλημμέλεια στην επίδοση των πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου, καθώς του επιδόθηκαν νυχτερινές ώρες (20:00) και δεν έλαβε αντίγραφο της έκθεσης επίδοσης

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής,

η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου ...*». Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό

νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του ως λόγο ακύρωσης/ τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, την παραγραφή της χρήσης 2008, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/ 12-12-2019): «2. *Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): «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, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): «2. *Φύλλο*

ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «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: ... 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, σύμφωνα με την απόφαση 732/2019 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«10. ... Η διάταξη αυτή του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε., ως θεσπίζουσα απόκλιση από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, είναι, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει δεκτά ανωτέρω (σκέψεις 8 και 9), στενώς ερμηνευτέα, και επομένως, η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής της φορολογικής δήλωσης, κατά τη ρητή, άλλωστε, διατύπωση της διάταξης. Εξάλλου, η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για τόσο μεγάλο διάστημα (τριπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου) δικαιολογείται από το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος παραλείπει εντελώς να συμμορφωθεί προς τη βασική υποχρέωσή του να υποβάλει προς το φορολογική αρχή τα στοιχεία βάσει των οποίων καθορίζεται η φοροδοτική του ικανότητα. Αντίθετα, η ως άνω διάταξη περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στην ποιοτικώς διάφορη περίπτωση, κατά την οποία η δήλωση υποβάλλεται εκπροθέσμως εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., καθώς στην τελευταία περίπτωση ο φορολογούμενος συμμορφώνεται, έστω και μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, και πάντως προ του χρόνου παραγραφής, προς την υποχρέωσή του να θέσει υπόψη

της φορολογικής αρχής τα κρίσιμα για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής του ικανότητας στοιχεία. [Άλλωστε, και ο ίδιος ο νομοθέτης διακρίνει μεταξύ των δύο περιπτώσεων επιφυλάσσοντας διαχρονικά αυστηρότερη μεταχείριση στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης σε σχέση με την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, άρθρο 86 του ν. 2238/1994, άρθρα 1-2 του ν. 2523/1997, άρθρο 58 του ν. 4174/2013)]. Επομένως, ερμηνεία επεκτείνουσα την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης δεν βρίσκει έρεισμα ούτε στο γράμμα ούτε στο σκοπό της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε.. Ως εκ τούτου, στην ως άνω περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει ανωτέρω δεκτά σχετικά με την επιβαλλόμενη από τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της αναλογικότητας ανάγκη πρόβλεψης εύλογης προθεσμίας παραγραφής, ισχύει κατ' αρχήν ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Η εφαρμογή, άλλωστε, του κανόνα της πενταετούς παραγραφής και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης δεν θέτει σε πλεονεκτική θέση (έναντι του συνεπούς φορολογούμενου) τον εκπροθέσμως υποβάλλοντα, καθώς και αυτός υπόκειται εξ αρχής σε έλεγχο, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή οφείλει κατά νόμο όχι μόνο να ελέγχει τις υποβληθείσες δηλώσεις, αλλά και να ερευνά και να εξακριβώνει τις περιπτώσεις υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση (βλ. άρθρα 63 παρ. 1, 66 παρ. 1 και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Η εξακρίβωση μάλιστα των περιπτώσεων μη υποβολής δήλωσης καθίσταται ευχερέστερη στη σύγχρονη εποχή κατά την οποία το έργο της φορολογικής Διοίκησης διευκολύνεται σημαντικά από την τεχνολογία και τις σύγχρονες ηλεκτρονικές και λοιπές ελεγκτικές μεθόδους [ήδη από το έτος 1988 προβλέφθηκε στον Οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών Διεύθυνση Εφαρμογών Η/Υ, η οποία διαρθρώνεται στα τμήματα φορολογίας εισοδήματος, φ.π.α., τελωνείων κλπ. (βλ. άρθρα 32-34 π.δ. 284/1988, Α' 128), το δε έτος 1997 συστάθηκαν στο Υπουργείο Οικονομικών η Γενική Διεύθυνση Κέντρου Πληροφορικής του Υπουργείου (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) (π.δ. 43/1997, Α' 42) και η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (π.δ. 61/1997, Α' 53), ενώ με τον νόμο 2892/2001 (Α' 46) δόθηκε η δυνατότητα υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέσω διαδικτύου]. Εξάλλου, προς αποφυγή καταστρατηγήσεων, ενδεχομένως και μεθοδεύσεων, εκ μέρους των φορολογουμένων, προβλέπεται στο εδάφιο β' της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τριετής παρέκταση του χρόνου παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, σε περίπτωση που αυτή υποβληθεί κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.. Η πρόβλεψη παρεκτάσεως στην περίπτωση αυτή παρίσταται δικαιολογημένη προκειμένου να μην αιφνιδιάζεται η Διοίκηση από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής και να αποστερείται με τον τρόπο αυτό από τη δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής του φόρου πράξης. Περαιτέρω, το χρονικό διάστημα της τριετούς παρεκτάσεως, το οποίο κατά το νομοθέτη κρίνεται επαρκές προκειμένου η φορολογική αρχή να ασκήσει την ελεγκτική της αρμοδιότητα, παρίσταται εύλογο, αφενός διότι ο γενεσιουργός λόγος της επιμηκύνσεως οφείλεται σε παράλειψη του ίδιου του

φορολογουμένου να συμμορφωθεί εμπροθέσμως σε νόμιμη υποχρέωσή του, αφετέρου διότι ο συνολικός χρόνος παραγραφής δεν υπερβαίνει την οκταετία από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση, όμως, που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με την -εφαρμοστέα στην περίπτωση αυτή- διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της (εκπρόθεσμης) δήλωσης [βλ. και τη νεότερη ρύθμιση του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με την οποία υιοθετείται ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής τόσο για τις εμπρόθεσμες όσο και για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, με δυνατότητα παρέκτασης ενός έτους εφόσον η αρχική ή τροποποιητική δήλωση υποβληθεί εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής].

11. Επειδή, περαιτέρω, κατά την αληθή έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 1 και 5 του Κ.Φ.Ε., σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. εφαρμοστέα είναι κατ' αρχήν η τριετής προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε.. Και τούτο διότι, με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, η οποία μπορεί να υποβληθεί και μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και μέχρι την έκδοση και καταχώριση του φύλλου ελέγχου (βλ. άρθρα 62 παρ. 1 και 66 παρ. 9 του Κ.Φ.Ε.), παύει πλέον να συντρέχει ο δικαιολογητικός λόγος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε. (ο οποίος, όπως προεκτέθηκε, συνίσταται στη δυσχέρεια του φορολογικού ελέγχου εξαιτίας της μη υποβολής στοιχείων εκ μέρους του φορολογουμένου), με αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον στην περίπτωση αυτή να δικαιολογηθεί η συνέχιση της αρξάμενης δεκαπενταετούς παραγραφής. Εξάλλου, το ως άνω χρονικό διάστημα της τριετίας, το οποίο βρίσκεται έρεισμα στη νομοθετική διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε., αφενός αποτελεί ικανό -κατά νομοθετική επιλογή- διάστημα προκειμένου η φορολογική αρχή να ασκήσει αποτελεσματικά την ελεγκτική της αρμοδιότητα, αφετέρου παρίσταται εύλογο και σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας, λαμβανομένου υπόψη ότι στην περίπτωση αυτή εκπροθέσμου δηλώσεως έχει ήδη παρέλθει διάστημα τουλάχιστον πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δηλώσεως (χωρίς η φορολογική αρχή να έχει εντοπίσει, ως οφείλει κατά νόμο, τη συγκεκριμένη περίπτωση μη υποβολής δηλώσεως).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση/2019 του Διοικητικού Πρωτοδικείου

«3. Επειδή, με τις ανωτέρω 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, 77/2019), προβλέπεται καταρχήν η 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 την 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, σε περίπτωση ακύρωσης για τυπικό λόγο και της νέας καταλογιστικής πράξης, με άλλη δικαστική απόφαση που κοινοποιείται στη φορολογική αρχή μετά την πάροδο των ως άνω προθεσμιών (δεκαετούς και ενιαυσίας), δεν παρεκτείνεται και πάλι ο χρόνος παραγραφής για ένα επιπλέον έτος, προκειμένου να φορολογική αρχή να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο νεότερο φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού φόρου.(πρβλ. Δ,Εφ.ΑΘ. 2932/2012, 2967/2016). ...

8. Επειδή, με τα ανωτέρω δεδομένα και βάσει των διατάξεων που παρατέθηκαν και ερμηνεύθηκαν το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη του ότι: α) σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στην τρίτη σκέψη της παρούσας, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά με τις προαναφερθείσες διατάξεις, β) με αυτές και δη τις εφαρμοζόμενες εν προκειμένω διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 1 του ν.δ/τος 3323/1955 προβλέπεται ότι για αξιώσεις διαχειριστικής περιόδου 1989 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, υπέκειτο σε δεκαετή παραγραφή, ο χρόνος της οποίας άρχιζε από 31.12.1990 (ήτοι από το τέλος του έτους λήξης της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης) και συμπληρωνόταν την 31.12.2000, ενώ, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης και στην προκειμένη περίπτωση μη υποβολής δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων το σχετικό δικαίωμα παραγράφεται μετά την πάροδο προθεσμίας δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι έληγε 16.4.2004, 16.7.2004, 16.10.2004, 16.1.2005 και 28.2.2005 (δοθέντος ότι ο φόρος αποδίδονταν, κατά το άρθρο 48 του ν.3323/1955, εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με δήλωση που περιελάμβανε τα εντός του αμέσως προηγούμενου ημερολογιακού τριμήνου παρακρατηθέντα ποσά φόρου ενώ το Φεβρουάριο κάθε έτους επιδιδόταν οριστική δήλωση), γ) κατ' εξαίρεση (άρθρο 68 παρ. 5 του ν.δ/τος 3323/1955 και ακολούθως άρθρο 84 παρ. 6 του Κ.Φ.Ε.) σε περίπτωση ακύρωσης καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους με δικαστική απόφαση που κοινοποιούνταν στη φορολογική αρχή το τελευταίο έτος της παραγραφής ή ακόμα και μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας, ο Προϊστάμενος μπορούσε να εκδώσει νέα καταλογιστική πράξη, όχι όμως και μετά

την πάροδο ενός (1) έτους από την κοινοποίηση της ακυρωτικής απόφασης, συνακολούθως δε σε περίπτωση ακύρωσης και της νέας καταλογιστικής πάλι για τυπικό λόγο δεν μπορούσε να παρεκταθεί ξανά ο χρόνος παραγραφής, δ) η δε 1434/2005 απόφαση του Δικαστηρίου με την οποία ακυρώθηκε το/2000 φύλλο ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών για τυπικό λόγο, επιδόθηκε στη φορολογική αρχή στις 27.6.2005, ήτοι μετά το χρόνο της δεκαπενταετούς παραγραφής, περαιτέρω δε το/2006 φύλλο ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες που εκδόθηκε μετά την αρχική επανάληψη της διαδικασίας ακυρώθηκε και αυτό με την/2013 δικαστική απόφαση για τυπικό λόγο και συνεπώς η έκδοση και κοινοποίηση του στις 31.5.2006 στην προσφεύγουσα δεν επέφερε τελικά τη διακοπή της ως άνω ετήσιας προθεσμίας, και ε) σύμφωνα επίσης με όσα γίνονται δεκτά στην τρίτη σκέψη της παρούσας, με την κοινοποίηση στις 4.2.2014, στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Φ.Α.Ε Αθηνών της/2013 δικαστικής απόφασης που ακύρωσε την προαναφερθείσα καταλογιστική πράξη, δεν κινήθηκε νέα ετήσια προθεσμία για την έκδοση νέας καταλογιστικής πράξης κρίνει ότι, κατά το χρόνο έκδοσης της επίμαχης/2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μισθωτών υπηρεσιών, είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή των ενδίκων αξιώσεων, αφού είχε παρέλθει πλέον η δεκαπενταετία από το τέλος του έτους λήξης της προθεσμίας για την επίδοση της τελευταίας προσωρινής δήλωσης (16.1.2005) και της οριστικής (28.2.2005), καθώς και η ετήσια προθεσμία από την επίδοση στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕΕ Αθηνών της/2005 δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώθηκαν οι αρχικές καταλογιστικές πράξεις (27.6.2005/27.6.2006).» (σχετ. και η ΔΠρωτΑθ 7437/2019, 7436/2019, 20325/2018)

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, υποβλήθηκε εκπρόθεσμη αρχική δήλωση για τη χρήση 2008 στις 23/3/2010, ήτοι εντός της 5ετούς προθεσμίας που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.

Επειδή οι αρχικές πράξεις εκδόθηκαν 31/1/2018 και η πρώτη απόφαση της Υπηρεσίας μας που τις ακύρωσε για τυπικούς λόγους ήταν η 3267/2018, η οποία γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό Δ.Ε.Δ. ΕΜΠ 2018/2018 έγγραφο της Υπηρεσίας μας (RE GR/2018) και έλαβε γνώση στις 6/8/2018. Η προθεσμία για έκδοση νέων πράξεων ήταν, βάσει των ανωτέρω, μέχρι τις 6/8/2019, απαλλαγμένων από τυπικές πλημμέλειες. Οι δεύτερες αποφάσεις της Υπηρεσίας μας 1133 και 1134/2019 που ακύρωσαν για τυπικούς λόγους τις νέες πράξεις (.....-/2018 και-...../2018) δεν ανανέωσαν την προθεσμία για έκδοση πράξεων απαλλαγμένων από τυπική πλημμέλεια. Οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις εκδόθηκαν 31-12-2019, ήτοι μετά την προθεσμία του Δημοσίου για έκδοση πράξεων με την παράταση αυτής.

Κατόπιν των ανωτέρω, η εξέταση των ισχυρισμών της προσφυγής παρέλκει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 30-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για
λόγους παραγραφής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα
απόφαση:**

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2008 (πράξη/2019): 0 €

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 (πράξη/2019): 0€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον
υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.