



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15-12-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1835

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, κάτοικος, επί της οδού, Τ.Θ., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./**29-6-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997) και της υπ' αριθμ./**29-06-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013,

φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

7. Την υπ' αριθμ./27-07-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/**29-06-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997), η οποία εκδόθηκε κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος ποσού 23.734,34€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 25.208,24€, **ήτοι συνολικό ποσό 48.942,58€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων από τον προσφεύγοντα.
- Με την με αριθμό/**29-6-2020** πράξης επιβολής προστίμου άρ.54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 250€, λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθμ...../6-5-2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./3-2-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας, σε εκτέλεση της με αριθμό/2017 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία ακυρώνεται το υπ'αριθμ./23-4-2004 αρχικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 1998, λόγω αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής που το εξέδωσε και αναπέμπει στη διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**17-07-2020** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Εξαρχής παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου οικ.έτους 1998, δεδομένου ότι δεν συνέτρεχαν λόγοι επιμήκυνσης της πενταετούς παραγραφής. Επιπλέον, η παράταση παραγραφής του άρθρου 5 παρ.10 του Ν.

3296/2004 τέθηκε σε ισχύ ενώ είχε ήδη εκπνεύσει η προηγούμενη παράταση της παραγραφής του άρ.22 παρ.1 του ν. 3212/2003.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.6 του Ν.2238/1994, εάν φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους, ο Προϊστάμενος δύναται να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος. Η επίκληση της παρ.3 του άρ.84 ου Ν. 2238/1994 δεν είναι εφαρμοστέα, καθώς η πρόβλεψη της παρ.6 του αρ. 84 για ετήσια προθεσμία είναι ειδικότερη αυτής.
3. Μη νόμιμη η διενέργεια φορολογικού ελέγχου για την επίμαχη χρήση – παρέλευση εύλογου χρόνου.
4. Δεν υπέπεσε στην παράβαση της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης, καθώς η υποχρέωση διαφύλαξης εκτείνεται στο χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς:

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

Επειδή, στο Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δικ) ορίζεται:

«Άρθρο 196 - Οι αποφάσεις με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής 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 – Συμμόρφωση της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις, ορίζεται ότι: «*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, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Κ.Φ.Δ «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 : «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.

{..}

3.Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) ..., β) ... γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

6.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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ.1& 3 του ΚΔΔικ.: «1. Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, κατά περίπτωση, χωρεί και αυτεπαγγέλτως, εκτεινόμενος στο σύνολό της, προκειμένου να διακριθεί :

α) αν συντρέχουν οι Λόγοι της περ. α` της παρ. 3 [..]

3. Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα :

α) αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, [..]».

Επειδή με τη ΣΤΕ 77/2019 κρίθηκε ότι: «*Η παρ. 6 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., που προβλέπει ενιαύσια προθεσμία από την κοινοποίηση προς τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ της δικαστικής απόφασης, με την οποία ακυρώνεται για τυπικούς λόγους πράξη επιβολής προστίμου, για να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέα πράξη, δεν καταλείπει έδαφος εφαρμογής άλλων διατάξεων, όπως του άρθρου 87 παρ. 4 του ν. 2362/1995*», ως εκ τούτου υπερισχύει έναντι των λοιπών διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή, στο άρθρο 60 παρ. 1 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Οι προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο ή από τα δικαστήρια αρχίζουν την επόμενη ημέρα από εκείνη κατά την οποία συντελέστηκε το γεγονός που αποτέλεσε την αφετηρία τους και λήγουν στις επτά (7) το βράδυ της τελευταίας ημέρας, αν δε αυτή είναι αργία, την ίδια ώρα της αμέσως επόμενης εργάσιμης ημέρας*».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι κατ' επιταγή της αρχής της ασφάλειας του δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, οι προθεσμίες του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο θα πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη στον πολίτη. 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.

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται κατ' αρχήν εντός πενταετίας από το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος και κατά παρέκκλιση εντός δέκα ετών, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρ. 84 σε συνδυασμό με το α. 68 παρ.2 του ίδιου άρθρου. Επίσης, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρ.84, η εξαιρετική 15ετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής των δηλώσεων αυτών ισχύει ο κανόνας της διετούς παραγραφής, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. (ΝΣΚ 111/2018).

Επειδή, η παρ.3 του άρθρου 84 του Ν.2238/94 ορίζει μεν ρητά το κατ' εξαίρεση δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο σε περίπτωση έκδοσης πράξης από αναρμόδιο όργανο, ωστόσο δεν ορίζει ανώτατο όριο.

Επειδή, η επιδικία δεν διακόπτει την παραγραφή (ΣΤΕ 5014/1995).

Επειδή, όπως έγινε δεκτό νομολογιακά, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια στο πλαίσιο της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας. Ως εύλογη διάρκεια δε, κρίθηκε η πενταετής παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του 2238/1994, η δε μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνο υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος που έπεται εκείνου στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση, ενώ η κατ' εξαίρεση παρέκταση της παραγραφής δεν ξεπερνά τα 15 έτη υπό την προϋπόθεση της μη υποβολής της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος. (Στε 1738/2017, 2934/2017 & 2935/2017)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, έγινε δεκτή η από 9-4-2004 προσφυγή του του .., κατά της .../25-1-2013 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, ακυρώθηκε το υπ' αριθμ./23-4-2004 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997) της Δ.Ο.Υ. Β' Κατερίνης, λόγω αναρμοδιότητας της ως άνω Δ.Ο.Υ. για τη διεξαγωγή του ελέγχου και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση να ενεργήσει τα νόμιμα.
- Η ως άνω δικαστική απόφαση επιδόθηκε νόμιμα στη Δ.Ο.Υ. Β' Κατερίνης στις 1-9-2017 από το δικαστικό επιμελητή και η τελευταία με το υπ' αριθμ./6-9-2017 έγγραφό της, τη διαβίβασε στην αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
- Η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 1998 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 14-7-2020, ήτοι μετά την παρέλευση της κατά το άρθρο 84 παρ.6 του Ν. 2238/94 προβλεπόμενης προθεσμίας

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο γίνεται δεκτός.

Επειδή περαιτέρω, τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542/21-10-2016) και δεδομένης της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος οικ. έτους 1998, δεν υφίσταται παράβαση περί μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./29-6-2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει ακυρωτέα.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από **17-07-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του και με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ./29-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1997)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	23.734,34 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	25.208,24 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	48.942,58 €	0,00 €

2)Υπ' αριθμ...../29-6-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του Ν.4174/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	0,00€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.