



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 21.02.2022

Αριθμός απόφασης: 558

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ....., β) ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και γ) ΑΦΜ, κατοίκου, οδός με την ιδιότητα των εξ' απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος ΤΟΥ ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992 - 31/12/1992**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την υπ. αριθ...../2021 απόφαση του Διοικ. Πρωτοδικείου

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ)-....., ΑΦΜ, με την ιδιότητα των εξ' απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος ΤΟΥ, ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου **01/01/1992-31/12/1992**, επιβλήθηκε σε βάρος της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο, γιατί ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 1992 τέσσερα(4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.750.400 δραχ. ή 11.006,31 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11 παρ.1, 12 παρ.1 και 18 παρ.2 και 9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3 περ. β' του ν.4337/2015, συνολικού ποσού 4.402,52 ευρώ (11.006,31 ευρώ χ 40%).

Σύμφωνα με την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) η εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στη χρήση 1992 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 3.750.400,00 δρχ. (11.006,31 ευρώ) και συγκεκριμένα:

1) το υπ' αριθμ./1992 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του του καθαρής αξίας 994.500,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 179.010,00 δρχ.,

2) το υπ' αριθμ./1992 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του του καθαρής αξίας 1.185.600,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 213.408,00 δρχ.,

3) το υπ' αριθμ./1992 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του του καθαρής αξίας 820.300,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 147.654,00 δρχ. και

4) το υπ' αριθμ./1992 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του του καθαρής αξίας 750.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 135.000,00 δρχ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών βάσει των διαπιστώσεων και του πορίσματος της από 19/04/2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (επανάληψη διαδικασίας βάσει των υπ' αριθμ./2015 και/2015 αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών, διενεργήθηκε έλεγχος (αρ. εντολής/2005) στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τις διαχειριστικές χρήσεις 1992 και 1993, ύστερα από τα πληροφοριακά δελτία της Δ.Ο.Υ. Ν.ΣΜΥΡΝΗΣ (αρ. πρωτ./2003) και της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΥΔΑΛΛΟΥ (αρ. πρωτ./2003), σύμφωνα με τα οποία το σύνολο των φορολογικών

στοιχείων που εξέδωσαν οι επιχειρήσεις «..... με ΑΦΜ» και «..... με ΑΦΜ» είναι εικονικά και πλαστά και μεταξύ των πελατών αυτών των επιχειρήσεων ήταν και η εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 3.750.400 δρχ. ή 11.006,30 ευρώ.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών εξέδωσε την υπ. αρ./2005 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) για την παράβαση της λήψης των ανωτέρω τεσσάρων (4) τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 3.750.400 δρχ. ή 11.006,30 ευρώ, χρήσης 1992 και επέβαλε το πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10β και 9 του ν. 2523/1997, ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου $2 \times 3.750.400 \text{ δρχ} = 7.500.800 \text{ δρχ. ή } 22.012,62 \text{ ευρώ}$.

Στην συνέχεια η εταιρεία(νόμιμος εκπρόσωπος ο εκκαθαριστής) κατέθεσε, κατά της παραπάνω υπ. αρ./ 2005 πράξης επιβολής προστίμου, προσφυγή (...../2006) επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 16° Τριμελές) με την οποία ακυρώθηκε η πράξη επιβολής προστίμου (αρ...../2005) ως νομικά πλημμελής και ανέπεμψε την υπόθεση στην φορολογική αρχή προκειμένου αυτή να ενεργήσει τα νόμιμα, δηλαδή να τηρήσει την προβλεπόμενη κατ'αρθ.36 του Π.Δ. 186/92 διαδικασία κοινοποίησης της υπ. αριθ...../95 έκθεσης κατάσχεσης της ΥΠΕΔΑ ΑΘΗΝΩΝ.

Η αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, σε επανάληψη της διαδικασίας βάσει της παραπάνω απόφασης του δικαστηρίου εξέδωσε την υπ. αρ./2015 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) για την ίδια παράβαση χρήσης 1992 και επέβαλε το ισόποσο πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10β και 9 του ν. 2523/1997, ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου $2 \times 3.750.400 \text{ δρχ} = 7.500.800 \text{ δρχ. ή } 22.012,62 \text{ ευρώ}$.

Οι προσφεύγουσες, υπό την ιδιότητα των εξ απογραφής κληρονόμων του του (είχε αποβιώσει 26-5-2013), πρώην διαχειριστή και εκκαθαριστή της εταιρείας «.....», κατά της παραπάνω, υπ. αρ./2015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (επανάληψη διαδικασίας λόγω δικαστικής απόφασης) άσκησαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών την με αρ. πρωτ...../11/02/2015 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό 1914/2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία αποφασίστηκε η αποδοχή της, για λόγους τυπικής πλημμέλειας προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ., να ακολουθήσει την προβλεπόμενη διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

Στην συνέχεια, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, σε επανάληψη της διαδικασίας της παραπάνω απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., (αρ.1914/2015) εξέδωσε την υπ. αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) για την ίδια παράβαση χρήσης 1992 και επέβαλε το πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/2015(ευνοϊκότερο καθεστώς), συνολικό ποσόν προστίμου 4.402,52 ευρώ (καθαρή αξία 11.006,31 ευρώ $\times$ 40%).

Περαιτέρω, οι προσφεύγουσες, κατά της υπ. αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) για την ίδια παράβαση χρήσης 1992 (επανάληψη διαδικασίας βάσει της 1914/2015 απόφασης Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.) άσκησαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών την με αρ. πρωτ./2016 ενδικοφανή προσφυγή για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό 3758/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία απορρίφτηκε η ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

Οι προσφεύγουσες, κατά της παραπάνω (αρ...../2016) απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. κατέθεσαν (27-12-2016) προσφυγή (...../2016) για την οποία

δημοσιεύτηκε (08/03/2021) η με αριθμό/2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 16^ο Μονομελές).

Με την απόφαση αυτή το δικαστήριο έκρινε (σκέψη 11) ότι η πρώτη προσφεύγουσα, , ασκώντας εκπροθέσμως την ενδικοφανή προσφυγή δεν τήρησε την ενδικοφανή διαδικασία, ώστε η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να απορριφτεί κατά το μέρος αυτό ως απαράδεκτη, ενώ η δεύτερη, , και η Τρίτη, - , εκ των προσφευγουσών άσκησαν εμπροθέσμως την ενδικοφανή προσφυγή, η οποία, ως εκ τούτου, απορρίφτηκε παρانونώς από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Έτσι, κατά το μέρος αυτό έπρεπε, κατ' αποδοχή της προσφυγής, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση και να αναπεμφθεί η υπόθεση στο ενδικοφανές όργανο.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω υπ. αρ. /22/4/2016 προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη τήρηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 36 του π.δ. 186/1992 διαδικασίας κατάσχεσης. Μη κοινοποίηση στην ελεγχόμενη της υπ.' αριθ...../1995 έκθεσης κατάσχεσης της ΥΠΕΔΑ ΑΘΗΝΩΝ.

2) Λύση και εκκαθάριση της εταιρείας.

- Με υπαίτια βραδύτητα συνετάγησαν το 2003 οι εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για μια επιχείρηση η οποία έχει παύσει τις εργασίες της από το έτος 1995 και συνεπώς μετά την παρέλευση τόσων ετών ο διοικούμενος αδυνατεί να αποδείξει την καλή του πίστη.

- Έχει παρέλθει διάστημα πέραν των είκοσι ετών (20) ετών (άρθρο 36 παρ.3 Κ.Φ.Δ.) και τίθεται θέμα παρόδου εύλογου χρόνου για την έκδοση πράξεως της Διοίκησης.

3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα μη παροχή της δυνατότητας στις προσφεύγουσες να ασκήσουν το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999 και του άρθρου 20 του Συντάγματος.

4) Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου.

5) Παραβίαση της αρχής της Χρηστής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994(ΚΦΕ),ορίζεται ότι:

Άρθρο 84 Παραγραφή

«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.....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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α).... 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.2523/97, ορίζεται ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, ορίζεται ότι:

Άρθρο 19 Εναρμόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας με την κοινοτική νομοθεσία και άλλες διατάξεις

18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του [άρθρου 2](#) του Π.Δ. [186/1992](#) (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

11. 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 σκεπτικό της απόφασης 1623/2016 του Σ.τ.Ε. κρίθηκε ότι:

Παραβάσεις Κ.Β.Σ. - Παραγραφή - Αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου - Αρχές της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας.

«**10.** Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολομ., ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.) και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (ΣτΕ 2034/2011 Ολομ., ΣτΕ 1508/2002, ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, ΣτΕ 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, (πρβλ. [ΣτΕ 144/2012](#), ΣτΕ 1976/2015).

Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβάλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, δύναται, δε, κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων - η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί. Η παραγραφή αυτή πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε,

αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων ποσών προστίμων (πρβλ. ΣτΕ 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές στη νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ).....

Ως εκ τούτου και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 10 περί της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνεία, των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως το πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια)

«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.

Επειδή, με την υπ. αρ. 3758/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (Δ.Ε.Δ.), απορρίφθηκε ως απαράδεκτη, λόγω εκπροθέσμου, η υπ. αρ./2016 ενδικοφανής προσφυγή που είχαν ασκήσει οι προσφεύγουσες κατά της/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με την οποία είχε επιβληθεί σε βάρος της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο συνολικού ποσού 4.402,52 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3 περ. β' του ν.4337/2015, για τέσσερις(4) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για λήψη ισάριθμων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων της χρήσης 1992.

Επειδή, οι προσφεύγουσες, κατέθεσαν ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου την με Αριθμό Εισαγωγής/2016 προσφυγή κατά της παραπάνω υπ' αριθ. 3758/2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, συμπροσβαλλόμενης και της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1992, με την οποία ζητούσαν την ακύρωση τις προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων ισχυρισμών και την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα 16° Μονομελές) με τη με αριθμό/2021 απόφαση, έκρινε (σκέψη 11) ότι, η πρώτη προσφεύγουσα, ασκώντας εκπροθέσμως την ενδικοφανή προσφυγή δεν τήρησε την ενδικοφανή διαδικασία, ώστε η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να απορριφτεί κατά το μέρος αυτό ως απαράδεκτη, ενώ η δεύτερη προσφεύγουσα, και η Τρίτη προσφεύγουσα-, εκ των προσφευγουσών άσκησαν εμπροθέσμως την ενδικοφανή προσφυγή, η οποία, ως εκ τούτου, απορρίφθηκε παρανόμως από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Έτσι, κατά το

μέρος αυτό έπρεπε, κατ' αποδοχή της προσφυγής, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση και να αναπεμφθεί η υπόθεση στο ενδικοφανές όργανο.

Επειδή, από τον έλεγχο, επιβλήθηκε σε βάρος της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με την προσβαλλόμενη πράξη, πρόστιμο συνολικού ποσού 4.402,52 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3 περ. β' του ν.4337/2015, για τέσσερις(4) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για λήψη ισάριθμων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων της χρήσης 1992. Για την ανωτέρω ίδια παράβαση εκδόθηκαν σε επανάληψη διαδικασίας, οι παρακάτω Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου:

Α.Ε.Π.	ΕΤΟΣ	Ημ/νία Α.Ε.Π.	Διαχ. Περίοδος	Ποσό σε ευρώ	Παρατηρήσεις
.....	2005	22/12/2005	01/01/-31/12/1992	22.012,62	Ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής αποφ...../2013 ΔΙΟΚ.ΠΡΩΤ.ΑΘ)
.....	2015	12/01/2015	01/01/-31/12/1992	22.012,62	Επανάληψη διαδικασίας της ανωτέρω δικαστικής απόφασης. Ακυρώθηκε με την αρ...../2015 απόφαση ΔΕΔ ως νομικά πλημμελής
.....	2016	22/04/2016	01/01/-31/12/1992	4.402,52	Επανάληψη διαδικασίας της ανωτέρω υπ. αρ...../2015 απόφαση ΔΕΔ.

Επειδή, οι προσφεύγουσες στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (αρ. πρωτ./2016), η οποία εξετάζεται από την υπηρεσία μας ύστερα από την με αριθμό/2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, επικαλούνται, μεταξύ άλλων, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την διαχειριστική περίοδο του 1992, που αφορά τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία έχει υποπέσει σε παραγραφή (έναρξη παραγραφής 01/01/1994 και λήξη δεκαετίας 31/12/2003), ότι προϋπόθεση της διετούς παράτασης της παραγραφής συνιστά η πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής έκδοση και κοινοποίηση αποφάσεως επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

Επειδή, στην από 21.12.2005 έκθεση έλεγχου ΚΒΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών, με βάση την οποία εκδόθηκε η υπ. αρ./2005 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για την παράβαση της λήψης τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.750.000.400 δρχ ή 11.006,31 ευρώ, εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων χρήσης 1992, και επεβλήθη το πρόστιμο του Ν.2523/1997 ύψους 22.012,62 ευρώ (2 X 11.006,31 ευρώ) **αναφέρεται:**

«ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ- Το δικαίωμα παραγραφής του Δημοσίου διαχειριστικών περιόδων 1992, 1993 λήγει 31-12-2003 σύμφωνα με τον Ν.2238/94. Για την ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκδοθεί ΑΕΠ Νο/98 για την χρήση 1992 για λήψη πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία έχει κοινοποιηθεί.

Σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 18 του Ν.3091/02 για τα πρόσωπα του άρθρου 2 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί ΑΕΠ του ΚΒΣ για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο(2) ακόμη έτη πέρα του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.3212/2003 καθώς και αυτών του άρθρου 5 του Ν.3296/2004 παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής των ανωτέρω περιπτώσεων μέχρι 31-12-2005».

Επειδή, στην παραπάνω έκθεση έλεγχου ΚΒΣ, αναφέρεται ότι έχει εκδοθεί η ΑΕΠ/98 για την χρήση 1992 που αφορά λήψη εικονικών στοιχείων, χωρίς να αναφέρονται συγκεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία που αφορά, η αξία αυτών, ούτε αναφέρεται το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε, ώστε να αποδεικνύεται ότι με την εν λόγω Απόφαση Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ/98) επεβλήθη το πρόστιμο για την παράβαση της λήψης των τεσσάρων(4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.750.400 δρχ. ή 11.006,31 ευρώ που αναφέρονται στην από 21-12-2005 έκθεση έλεγχου ΚΒΣ. Στην περίπτωση αυτή, που η ΑΕΠ/98 αφορούσε τα εν λόγω τέσσερα(4) εικονικά φορολογικά στοιχεία και επεβλήθη το πρόστιμο, τότε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έπρεπε να εκδώσει και πάλι απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ για την ίδια παράβαση, ήτοι την ΑΕΠ/2005 πράξη ΚΒΣ.

Επίσης, στην με αριθμό/2021 απόφαση του Διοικητικό Πρωτοδικείου (Τμήμα 16^ο Μονομελές) που ανέπεμψε την υπόθεση στο ενδικοφανές όργανο (Δ.Ε.Δ.), αναφέρεται (σκέψη 10) ότι για την παραπάνω παράβαση έχει εκδοθεί σε βάρος της εταιρείας η/2005 απόφαση επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει φύλλου έλεγχου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/1992 - 31/12/1992, συμπληρώθηκε στις 31.12.2003.

Επειδή, ο έλεγχος, όπως αναφέρεται στην από 21-12-2005 έκθεση έλεγχου ΚΒΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών, εξέδωσε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.3091/2002, του άρθρου 22 του ν. Ν.3212/2002, του άρθρου 5 του ν. 3296/2004, την ΑΕΠ/2005 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 1992, με τη οποία επεβλήθη το πρόστιμο για την παράβαση της λήψης των τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.750.400 δρχ., ή 11.006,31 ευρώ, μετά την 31.12.2003, ήτοι το έτος 2005, κατά παράταση της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής

του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει φύλλο έλεγχου για τη χρήση 1992, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, η δε προσβαλλόμενη υπ. αρ./2016 πράξη προστίμου ΚΒΣ η οποία εκδόθηκε σε επανάληψη διαδικασίας, όπως ανωτέρω αναφέρεται, και αφορά το ίδιο πρόστιμο για την ίδια παράβαση, είναι άκυρη λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ήδη από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ μετά την πάροδο δεκαετίας, γίνεται δεκτός, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 14.06.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ, γ)-....., ΑΦΜ, με την ιδιότητα των εξ' απογραφής κληρονόμων του αποβιώσαντος ΤΟΥ, ΑΦΜ, πρώην διαχειριστής και εκκαθαριστής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) χρήσης 1992, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1992-31/12/1992

Πρόστιμο Άρθρο 7παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.