



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 21-02-2020

Αριθμός απόφασης: 415

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/τ. Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

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

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

4. Την από 21-02-2019 και με αριθμό/2019 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κέρκυρας (Τμήμα 2^ο Μονομελές) επί της από 23-01-2017 και με αριθμό κατάθεσης/2017 προσφυγής, ενώπιον του ανωτέρω Διοικητικού Δικαστηρίου, του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Κέρκυρας, Τ.Κ. 490 84, κατά της με αριθμό 3784/10-11-2016 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουκατά της με αριθμό/16-03-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό/16-03-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως

31-12-2003, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16-03-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/16-03-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 2.930,00€ (= 8.790,00€ x 1/3) για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003 και, πιο συγκεκριμένα:

α) πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 1.172,00€/3 (= 586,00€ x 2 x 1/3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. α' του Ν. 2523/1997, καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015, λόγω μη τήρησης σε έξι (6) περιπτώσεις βιβλίων εσόδων - εξόδων, κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, β) πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 5.860,00€/3 (= 5 x 586,00€ x 2 x 1/3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. β' του Ν. 2523/1997, καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015, λόγω μη τήρησης σε πέντε (5) περιπτώσεις των πρόσθετων βιβλίων κίνησης πελατών, κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ. 5α του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), και γ) πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 1.758,00€/3 (= 586,00€ x 3 x 1/3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 6 περ. ζ' του Ν. 2523/1997, καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015, λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών - πελατών, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 περ. α' του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) (οικονομικά μεγέθη > 14.673,00€).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 16-03-2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία από το μερικό φορολογικό έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003, σε εκτέλεση της με αριθμό/30-10-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι:

α) δεν τηρήθηκαν τα βιβλία εσόδων - εξόδων για τα υποκαταστήματα με α.α. 1, 2, 3, 4, 5 και 6, όπως αυτά είναι δηλωμένα στο μητρώο του taxis, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την παρ. 2 του άρθρου 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο,

β) δεν τηρήθηκαν για τα υποκαταστήματα με α.α. 1, 2, 3, 4 και 5, όπως αυτά είναι δηλωμένα στο μητρώο του taxis, τα προβλεπόμενα από την παρ. 5α του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) πρόσθετα βιβλία κίνησης πελατών, και

γ) δεν υποβλήθηκαν οι συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών - πελατών της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) με διαπιστωθείσα διαφορά (από τον έλεγχο των καταχωρημένων εγγραφών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων) μεγαλύτερη από 14.673,00€.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ. 6 περ. α' και β' και 6 παρ. 6 περ. ζ' του Ν. 2523/1997, βάσει των οποίων, για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003, προέκυψε για τον προσφεύγοντα επιβάρυνση με πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 8.790,00€ (1.172,00€ + 5.860,00€ + 1.758,00€), το οποίο, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015, περιορίστηκε στο 1/3, και, ως εκ τούτου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 2.930,00€ (= 8.790,00€ x 1/3) για την ως άνω διαχειριστική περίοδο.

Κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003, ο προσφεύγων κατέθεσε, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, δια του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, τη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-06-2016 ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ζητώντας την ακύρωση αυτής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- «Ανεπίτρεπτα αφαιρέθηκαν τα βιβλία της επιχείρησης και μεταφέρθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας», με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήξει «με αυθαίρετο τρόπο» στο συμπέρασμα ότι, «εφόσον για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003 δεν τηρήθηκαν βιβλία για τα υποκαταστήματα, τα βιβλία ολόκληρης της επιχείρησης κρίνονται ανακριθή», ενώ θα έπρεπε να κριθούν ανεπαρκή, και, εν συνεχεία, συνεπεία του ως άνω «αόριστου και αναπόδεικτου ισχυρισμού», ο έλεγχος προέβη «ανεπίτρεπτα στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων» της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου.
- «Κακώς του επιβλήθηκε το ως άνω πρόστιμο, καθώς τα ενοικιαζόμενα δωμάτια δε λειτούργησαν ποτέ ως υποκαταστήματα και ουδέποτε θεωρήθηκαν βιβλία και στοιχεία ξεχωριστά αφού τα αντίστοιχα στοιχεία και τα δεδομένα αυτών καταχωρούνταν στο βιβλίο του κεντρικού καταστήματος».
- «Οι συνεχείς κυλιόμενες παρατάσεις παραγραφής είναι άδικες και ηθικά ανεπίτρεπτες και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και, κατά την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, το γεγονός αυτό ισοδυναμεί με απαράδεκτη αναδρομική επιβολή φόρου (ΣτΕ 1508/2002, 1626/2001, 1145/1998, 4706/1998, κ.α.)», ενώ «η υπό κρίση διαχειριστική περίοδος (από 01-01-2003 έως 31-12-2003) έχει υποκύψει σε παραγραφή».

Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η με αριθμό 3784/10-11-2016 απόφαση του

Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της.

Ακολουθώντας, κατά της ανωτέρω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κέρκυρας την από 23-01-2017 και με αριθμό κατάθεσης/2017 προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση τόσο της προσβαλλόμενης απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, όσο και της με αριθμό/16-03-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003.

Επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Κέρκυρας (Τμήμα 2^ο Μονομελές) εξέδωσε την από 21-02-2019 και με αριθμό/2019 οριστική απόφασή του, με την οποία: α) δέχτηκε την ανωτέρω δικαστική προσφυγή, β) ακύρωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό 3784/10-11-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και γ) ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να **εξεταστεί κατ' ουσίαν** η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή.

Επομένως, **σε εκτέλεση της ανωτέρω οριστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κέρκυρας (Τμήμα 2^ο Μονομελές), την εξετάζουμε εκ νέου** και επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν 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, με τις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, θεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας. Εξαιρετικά, αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας,

ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης. Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δε μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

[...]

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

[...]».

Επειδή, με τη με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε οριστικά το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ, με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, το οποίο αναφέρει ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας

και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.», έκρινε ότι οι παρατάσεις της παραγραφής βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006 (Α' 265), του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 (Α' 194), του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (Α' 143), του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (Α' 58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β' του Ν. 3862/2010 (Α' 113), είναι **αντισυνταγματικές, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.**

Επειδή, επιπλέον, στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 4098/2012, του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015, του άρθρου 61 παρ. 8 του Ν. 4410/2016 και του άρθρου 97 του Ν. 4446/2016 (σκέψη 9).

Επειδή, εν συνεχεία, και η με αριθμό 2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 και του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 4098/2012 αντίκεινται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση.

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.

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή.

Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν.

3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του Ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.».

Σημ.: Η παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 27α του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις της περίπτωσης α' της νέας παραγράφου 3 καταλαμβάνουν φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1191/01-12-2017 έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθμό 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 4 του ίδιου νόμου. Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η **φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66 §2 του Κ.Φ.Ε.. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη

γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84 §1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62 §2 του Κ.Φ.Ε., πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62 §2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68 §2 του Κ.Φ.Ε., διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, και τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της εν λόγω προσβαλλόμενης καταλογιστικής σε βάρος του πράξης, που αφορά στη χρήση 2003, καθώς οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή, από την οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν προκύπτει ότι είχαν περιέλθει σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης, μετά τη λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, «συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, ο έλεγχος της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας βάσει της με αριθμό/2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε την 30-10-2015, και η συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. την

16-03-2016, οπότε και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας η κοινοποίηση συντελέστηκε την 17-05-2016 (σύμφωνα με το σκεπτικό της/21-02-2019 οριστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κέρκυρας), ήτοι μετά την πάροδο της προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε εκτός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, βασιζόμενος στις σχετικές νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή και στο πλαίσιο αυτό εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2016. Ωστόσο, οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής θεωρούνται αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο **έχει υποπέσει σε παραγραφή ήδη από την 31-12-2009**, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας «από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορούν οι υπό κρίση παραβάσεις» ή, με εναλλακτική διατύπωση, και συγκεκριμένα, με χρήση όρων από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, η οποία νοείται ως η κύρια φορολογία στην περίπτωση των προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, μετά την πάροδο πενταετίας «από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2003 (οικονομικού έτους 2004)», ήτοι από την 31-12-2004.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, η οποία αφορά στη χρήση 2003, γίνεται δεκτός.

Επειδή, γενομένου δεκτού του προβαλλόμενου από τον προσφεύγοντα λόγου περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής του.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 13-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ.και την ακύρωση της με αριθμό/16-03-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003 **λόγω παραγραφής**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.