



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2573

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'58),

γ. 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (ΦΕΚ Β' 6009),

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. Τη με ημερομηνία **20/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** που είχε έδρα στην Αθήνα επί της οδού αρ., νομίμως εκπροσωπούμενης και β) του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, με την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου και ήδη φερόμενου με την παρούσα ως εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας, κατά της υπ' αριθμ. / **02-03-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2001**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02/03/2015 έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.
6. Την υπ' αριθμ. /2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα Μονομελές.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ και β) του του με ΑΦΜ με την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου και ήδη φερόμενου με την παρούσα ως εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας, η οποία μετά την υπ' αριθμ. /2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα Μονομελές, λαμβάνεται ως κατατεθείσα **εμπροθέσμως**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. /29-01-2010 έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. Ε' Αθηνών διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών την από 28/05/2009 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, από την οποία προέκυπτε ότι η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα την Αθήνα, οδός και δραστηριότητα «.....», είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους και ότι, μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ανωτέρω επιχείρηση, περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2001-31/12/2001) τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 9.819.000 δρχ. ή **28.815,85€**, πλέον ΦΠΑ.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, λόγω ύπαρξης των ανωτέρω νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001, με βάση την υπ' αριθμ. /02-12-2014 εντολή μερικού ελέγχου, δεδομένου ότι η εταιρεία είχε ήδη περαιώσει για την κρίσιμη χρήση, με την αποδοχή του σημειώματος περαίωσης του Ν.3259/04.

Μετά τη διενέργεια του ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας χαρακτηρίστηκαν ως **ανακριβή** λόγω της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των ανωτέρω εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό των 59.715,55€ και του ΦΠΑ εκροών με συντελεστή 4%, στο ποσό των 2.388,62€ καθώς και τη σύνταξη της από 02/03/2015 Έκθεσης Ελέγχου, με βάση την οποία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη πράξη:

-Την υπ' αριθμ. /02-03-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2001, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 2.388,62€ πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 2.866,34€, ήτοι συνολικό ποσό 5.254,96€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η καταλογιστική πράξη κοινοποιήθηκε ακύρως.
- Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου στη χρήση 2001 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Παραβιάστηκε η αρχή της δικαστικής προστασίας.
- Η έκθεση ελέγχου στερείται ειδικής και νομικής αιτιολογίας.
- Παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης.
- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος είναι άκυρος, αφού στηρίζεται στην υπ' αριθμ./2013 Απόφαση επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η οποία όμως ακυρώθηκε με την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Επειδή, κατά της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, η προσφεύγουσα άσκησε ενδικοφανή προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./16-03-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία **απερρίφθη ως εκπρόθεσμη**, διότι ασκήθηκε μετά την πάροδο της 30/ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίηση της ως άνω πράξης. Κατά της τελευταίας απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμό κατάθεσης/2021 **δικαστική προσφυγή** και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Τμήμα Μονομελές, για την υπ' αριθμ./02-03-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο **δέχτηκε ως εμπρόθεσμη** την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθμ./16-03-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ και **ανέπεμψε την υπόθεση στην υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας.**

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη σκέψη 12 του δικαστηρίου:

«12. Επειδή, κατ' ακολουθίαν των παραπάνω, η προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ν' ακυρωθεί στο σύνολό της η προσβαλλόμενη7/16.3.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε. και η υπόθεση ν' αναπεμφθεί στη Διοίκηση προκειμένου αυτή να αποφανθεί, κατ' ουσίαν, επί της/20.7.2020 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησαν οι προσφεύγοντες.»

Επειδή, μετά την αναπομπή της υπόθεσης στην υπηρεσία μας, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Τμήμα Μονομελές, η υπ' αριθμ. ./20-07-2020 ενδικοφανής προσφυγή **εξετάζεται επί της ουσίας:**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36§1** του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. **4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «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 ...», με τις διατάξεις του άρθρου **72§11** του ίδιου κώδικα, ότι «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», και με τις διατάξεις του άρθρου **73** του ίδιου κώδικα, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **84 §§ 1, 4, 5** του ισχύοντος κατά το κρίσιμο έτος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. **2238/1994** (Α' 151), ορίζεται ότι: «**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 [...] 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: 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. 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 [...], το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου [...], παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης» ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι: «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 φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, [...]. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία [...]».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (Α' 248) ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2) Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) ..., β) ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000,

2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (**ΣτΕ 2703/97, 2473/96**), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (**ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82**) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (**ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81**). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (**ΣτΕ 2397/90**). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητος, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις **ΣτΕ 1426/2000**).

Επειδή, με την **ΣτΕ 1738/2017** (Ολομέλεια) κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. Ειδικότερα κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 ν. 3513/2006 (Α' 265), του άρθρου 29 ν. 3697/2008 (Α' 194), του άρθρου 10 ν. 3790/2009 (Α' 143) και του άρθρου 82 ν. 3842/2010 (Α' 58). Εξάλλου, με μεταγενέστερες αποφάσεις κρίθηκαν για τον ίδιο ως άνω λόγο ως αντισυνταγματικές και οι διατάξεις του άρθρου 12§7 ν. 3888/2010 (Α' 175), του άρθρου 18§2 ν. 4002/2011 (Α' 180), του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012 (Α' 249), του άρθρου 37§5 ν. 4141/2013 (Α' 81), του άρθρου 22 ν. 4203/2013 (Α' 235), του άρθρου 87 ν. 4316/2014 (Α' 270), του άρθρου 22 ν. 4337/2015 (Α' 129) και του άρθρου 97§2 ν. 4446/2016 (Α' 240) (βλ. **ΣτΕ 732/2019 7μ., 172/2018 7μ., 2932, 2934-5/2017 7μ.**), ενώ, περαιτέρω, έχει γίνει δεκτό ότι η παράταση των προθεσμιών παραγραφής, που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013, δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους (βλ. **ΣτΕ 243/2021 σκ. 9, 732/2019 7μ. σκ. 8, 2350/2018 σκ. 14, 2354/2018 σκ. 14**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα εξής: Με το/29-01-2010 έγγραφο, η ΔΟΥ Ε' Αθηνών απέστειλε στη ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών την από 28-05-2009 έκθεση ελέγχου, από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε. - Βιομηχανική Παραγωγή κάθε είδους ένδυσης», κατά τη χρήση 2001, εξέδωσε προς την πρώτη προσφεύγουσα τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 9.819.000 δρχ. ή **28.815,85€** πλέον ΦΠΑ, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά.

Κατόπιν της/17-12-2013 εντολής ελέγχου ΚΒΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της πρώτης προσφεύγουσας, η οποία είχε ως αντικείμενο εργασιών την «έκδοση βιβλίων» και κατά την ελεγχόμενη χρήση 2001, για την παρακολούθηση των εργασιών της, τηρούσε βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας και τα ελεγκτικά όργανα αφού έλαβαν υπόψη το ανωτέρω έγγραφο της ΔΟΥ Ε' Αθηνών και διενήργησαν ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, έκριναν ότι η πρώτη προσφεύγουσα, έλαβε και καταχώρισε σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, ισάριθμα **εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία**, συνολικής καθαρής αξίας 9.819.000 δρχ. ή 28.815,85€ πλέον ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2,9 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και ακολούθως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, εξέδωσε την υπ' αριθ./17-12-2013 **Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**, με την οποία καταλόγισε πρόστιμο ύψους 57.631,70€, διότι κατά τη **χρήση 2001**, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) **εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 28.815,85€**, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων του ν. 2523/1997. Κατά αυτής ασκήθηκε η υπ' αριθ./18-09-2014 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από την ΔΕΔ. Κατά της σιωπηρής αυτής Απόφασης ασκήθηκε η υπ' αριθ. ΓΑΚ/17-12-2014 προσφυγή ενώπιον του ΔΠΑ, το οποίο με την υπ' αριθ./2020 Απόφασή του (... Μονομελές) έκρινε ότι **το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του προστίμου της χρήσης 2001, είχε κατά το χρόνο εκδόσεως της καταλογιστικής πράξης (17.12.2013) υποπέσει σε παραγραφή**, έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Ακολούθως το δημόσιο άσκησε κατά της πρωτόδικης Απόφασης την υπ' αριθ. ΕΦ/24-07-2020 έφεση και το αρμόδιο **Διοικητικό Εφετείο** (τμήμα Μονομελές), με την υπ' αριθ. **2742/2022 Απόφασή του, απέρριψε την έφεση του Δημοσίου** καθόσον η επίδικη Απόφαση Προστίμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής. Περαιτέρω ο ίδιος ως άνω προϊστάμενος ΔΟΥ, δεδομένου ότι η πρώτη προσφεύγουσα είχε περαιώσει τη χρήση 2001 αποδεχόμενη το σημείωμα περαίωσης του ν. 3259/2004, διενήργησε επανέλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της πρώτης προσφεύγουσας για τη χρήση αυτή, βάσει των ανωτέρω νέων συμπληρωματικών στοιχείων, με την υπ' αριθ./02-12-2014 εντολή ελέγχου **Εισοδήματος και ΦΠΑ**. Τα ελεγκτικά όργανα έλαβαν υπόψη την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, από την οποία προέκυπτε ότι η πρώτη προσφεύγουσα, έλαβε και καταχώρισε σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, ισάριθμα **εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία**, συνολικής καθαρής αξίας 9.819.000 δρχ. ή 28.815,85€ πλέον ΦΠΑ. Στη συνέχεια ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ως **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§ 3, 4, 6, 7 του ΚΒΣ, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω παράλειψη αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα **εξωλογιστικά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994). Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η από 02/03/2015 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται μεταξύ άλλων ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο που αφορά το έτος 2001 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και της ισχύουσας νομολογίας, προκύπτει ότι για την κρινόμενη χρήση 2001, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση της Προσβαλλόμενης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκκίνησε από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληγε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης ήτοι στις 31-12-2002, και έληξε στις 31-12-2012 (δεκαετία), όμως, η καταλογιστική πράξη εκδόθηκε στις 02/03/2015,

ήτοι μετά την παρέλευση και της δεκαετούς προθεσμίας για την παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου.

Κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στη χρήση 2001, γίνεται δεκτός, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία 20-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ και β) του με ΑΦΜ με την ιδιότητα του πρώην ομόρρυθμου εταίρου και την ακύρωση της υπ'αριθμ. /02-03-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, λόγω παραγραφής.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01- 31/12/2001	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ - Δήλωσης
Φ.Π.Α.	0,00 €	2.388,62 €	0,00 €	0,00 €
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	0,00 €	2.866,34 €	0,00 €	0,00 €
Σύνολο φόρου	0,00 €	5.254,96 €	0,00 €	0,00 €

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

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.