



Καλλιθέα, 31 / 01 / 2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 312

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **29-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, όπως αυτή συμπληρώθηκε με την από **16-02-2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ, με έδρα την, οδός, κατά της υπ' αριθ./29-12-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσεως 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και των από 29-12-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την υπ' αριθ./2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

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

Επί της από 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αυτή συμπληρώθηκε με την από 16-02-2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ, και μετά τη 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./29-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ποσού 28.624,64 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' και 8 παρ. 5 του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την παραπάνω διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 71.561,60 ευρώ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, αρ.12 παρ.1, 9, 10, 11, 17 παρ.2, αρθ. 18 παρ.1 -9, αρθ. 19 παρ.1, αρθ. 30 παρ.1 & 3, 19 παρ.1 του Π.Δ. 186/92.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 29-12-2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. και Ν. 4337/2015, της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ./2159/2014 εγγράφου της Αρχής άρθρου 7 του Ν.3691/2008, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αριθ. πρωτ./18-8-2014, καθώς επίσης και το υπ' αριθ. πρωτ./6-10-2014 έγγραφο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αριθμό πρωτ./9-10-2014.

Οι παρατυπίες και παραλείψεις που διαπιστώθηκαν από τον παραπάνω έλεγχο κρίθηκε ότι είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Κατόπιν αυτού ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για τη χρήση 2011 ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές και το φόρο εκροών και εισροών εξωλογιστικά και προέβη τελικώς στην έκδοση των υπ' αριθμ./29-12-2017,/29-12-2017,/29-12-2017,/29-12-2017 και/29-12-2017 προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα αρχικά την 29-01-2018 κατέθεσε την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας και εκδόθηκε η με αριθμό/29-05-2018 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή ως απαράδεκτη καθώς το περιεχόμενό της ήταν αόριστο και ανεπίδεκτο εκτιμήσεως διότι δεν περιείχονταν στην προσφυγή σαφείς και ορισμένοι λόγοι ως προς την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε την 16-02-2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε να γίνει δεκτή και να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω συγκεκριμένους λόγους:

-Οι εκδοθείσες Οριστικές καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής, είναι άκυρες διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή αφού η κοινοποίηση των πράξεων έγινε μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

-Εσφαλμένος χαρακτηρισμός είκοσι ένα (21) τιμολογίων εκδόσεως της «.....» συνολικής αξίας 71.561,10 € πλέον ΦΠΑ 16.459,18 € ως εικονικά ως προς την συναλλαγή.

-Εσφαλμένος και αβάσιμος ο ισχυρισμός ότι δεν προσκομίσθηκαν στο έλεγχο τα παραστατικά εσόδων.

-Εσφαλμένος και ανατιολόγητος χαρακτηρισμός των βιβλίων για την χρήση 2011 ως ανακριβή.

-Εσφαλμένος και ανατιολόγητος χαρακτηρισμός εξόδων ως λογιστικών Διαφορών για την χρήση 2011.

-Εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου (ΦΠΑ) και καταλογισμός προστίμων ΦΠΑ για την χρήση 2011.

Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή με την πάροδο των 120 ημερών (άρθ. 63 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.), απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ.

Κατά της ως άνω με αριθμό/29-05-2018 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. επί της αρχικής/29-01-2018) ενδικοφανούς προσφυγής και της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης επί της με αριθ./16-2-2018 ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ./2022 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (η οποία φέρεται ως κοινοποιηθείσα στη Φορολογική Διοίκηση στις 14-02-2022). Με την εν λόγω δικαστική απόφαση ακυρώνεται η με αριθμ./29-05-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η/29-01-2018 ενδικοφανής προσφυγή κατά της/29-12-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, 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 δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 & 5 του ν.2523/1997, ορίζεται ότι:

«4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και κοινοποίηση 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 κοινοποίηση 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 έγγραφης 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 84 παρ. 1, 4 & 5 του ν.2238/2014, 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 & 19 του ν.3091/2002, ορίζεται ότι:

«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 (ΦΕΚ84/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. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.

19. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31.12.1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 & 3 του ν.3212/2003, ορίζεται ότι:
«2. Στο τέλος της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α') προστίθεται νέο εδάφιο που έχει ως εξής:

«Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης **ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 616/2021 απόφαση της Ολ. του Σ.τ.Ε.:

«6. Επειδή, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας 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, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριμένο προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαίτερος μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιωμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των

περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-...../17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφοροχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017).

[.....]

9. [.....] Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β' του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ. και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως

αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την έννοια της οποίας η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 692-693/2020).»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει μεταξύ άλλων ότι οι εκδοθείσες Οριστικές καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής, είναι άκυρες διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή αφού η κοινοποίηση των πράξεων έγινε μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και από τις πληροφορίες του συστήματος «taxis», για την προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώνονται τα εξής:

- ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. και αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ./2159/2014 εγγράφου της Αρχής άρθρου 7 του Ν.3691/2008, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αριθ. πρωτ./18-8-2014, καθώς επίσης και το υπ' αριθ. πρωτ./6-10-2014 έγγραφο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αριθμό πρωτ./9-10-2014. Τα εν λόγω έγγραφα περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994,

- έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δεκαπενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994,

- στις σχετικές εκθέσεις κατάσχεσης βεβαιώνεται ότι δεν βρέθηκαν ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία προκειμένου να κατασχεθούν, ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις περί παράτασης του χρόνου παραγραφής του άρθρου 19 παρ. 2 & 3 του ν.3212/2003,

Δεδομένων των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής της υπό κρίση υπόθεσης είναι πενταετής (31/12/2017) και επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η υπ' αριθμ./29-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 εκδόθηκε μεν στις 29/12/2017 αλλά η κοινοποίηση αυτή πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του προστίμου σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την σχετική νομολογία, έχει παραγραφεί.

Σημειώνεται επίσης ότι με την με αριθ./2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών σχετικά με την με αριθ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) και με την με αριθ./2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου σχετικά με την με αριθ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσεως 2011, κρίθηκε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών εκτεθέντων λόγων της με αρ. πρωτ./29-01-2018 υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αυτή συμπληρώθηκε με την με αριθ. πρωτ./16-02-2018, ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./29-01-2018 υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αυτή συμπληρώθηκε με την με αριθ. πρωτ./16-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθ./29-12-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσεως 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, λόγω παραγραφής.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.