



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 04/09/2018

Αριθμός απόφασης: 1552

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **...-...-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας υπό εκκαθάριση με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες γεωργικών αγροτικών μεσολαβητικών Οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, η οποία εδρεύει στο του Ν. Ημαθίας, επί της οδού αρ. ... -Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό **../.../13-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από ...-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../13-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 407.181,53 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 ύψους 203.590,76 €, πλέον τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 151.593,68 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 762.365,97 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρία, στις χρήσεις 2008-2011 από την Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./28-11-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./20-11-2017 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 20-11-2017 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. χρήσεων 2008-2011 σχετικά με την προσφεύγουσα, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, βάσει της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, προέβη σε κατάσχεση των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στα γραφεία της βιβλίων και στοιχείων με τις υπ' αριθ. .../2017 και .../2017 εκθέσεις κατάσχεσης. Ειδικότερα αριθμήθηκαν και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ. .../2017 έκθεση κατάσχεσης δώδεκα (12) φάκελοι με 4.930 παραστατικά και έγγραφα εξαγωγών και με την υπ' αριθ. .../2017 έκθεση κατάσχεσης σαράντα ένα (41) φάκελοι με 19.185 έγγραφα και παραστατικά.

Από την επεξεργασία του συνόλου των καταστάσεων εξαγωγών που απέστειλε το Τελωνείο Βέροιας στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με τα υπ' αριθ. πρωτ./07-04-2017,/09-05-2017 και/16.11.2017 απαντητικά του έγγραφου, προέκυψε ότι ο ως άνω έχει εξαγει αγροτικά προϊόντα προς τρίτες χώρες μέσω του συγκεκριμένου τελωνείου για το έτος 2009 ως ακολούθως:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΞΑΓΩΓΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΑΣ ΒΕΡΟΙΑΣ		
ΕΤΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΑΓΩΓΩΝ	ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ

		ΑΞΙΑ
2009	204	3.528.130,41

Τα δεδομένα της κατάστασης που απέστειλε το Τελωνείο Βεροίας, βρίσκονταν σε συμφωνία με τις καταστάσεις από το υποσύστημα ICISnet – ΕΞΑΓΩΓΩΝ – ΠΑΡΑΜΕΤΡΙΚΑ που αποστάλθηκαν επίσης από το τελωνείο Βεροίας. Ειδικότερα στην χρήση 2009 εκδόθηκαν 204 διασαφήσεις εξαγωγής με συνολική στατιστική αξία 3.528.130,41 €.

Από το ηλεκτρονικό αρχείο taxis προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων για το υπό κρίση έτος ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ 2009

ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ
..../2009	27-04-2009	01/01/2009-31/03/2009	5.501,29
.../2009	27-07-2009	01/04/2009-30/06/2009	841.355,20
.../2009	26-10-2009	01/07/2009-30/09/2009	1.014.590,25
.../2010	26-01-2010	01/10/2009-31/12/2009	37.987,03
ΣΥΝΟΛΑ			1.899.433,77

Το σύνολο των απαλλασσόμενων εκροών για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έχει ως ακολούθως:

ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2009			
		Ενδοκ/κές Παραδ. Εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	6.350.292,37
ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2009	ΚΩΔ.610		
	ΚΩΔ.642 (ΠΛΗΡ. ΚΩΔΙΚΟΣ)		1.899.422,87
		ΣΥΝ. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, για τις δηλωθείσες πωλήσεις με απαλλαγή ΦΠΑ, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά αλλά και δεν επιβεβαιώθηκαν από τα έγγραφα των Τελωνείων εξαγωγής, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας, προέβη στον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α για το υπό κρίση έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του ν. 2859/2000 και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ως ακολούθως:

ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2009	ΚΩΔ.610	Ενδοκ/κές Παραδόσεις- Εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	6.350.292,37
--	----------------	--	---------------------

ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1- 31/12/2009		Απαλλασσόμενες εκροές που αναγνωρίζονται από τον έλεγχο	3.528.130,41
ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1- 31/12/2009		Διαφορά προς καταλογισμό	2.822.161,96

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013. Η επιβολή του επίδικου φόρου για τη χρήση 2009, δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, έλαβε χώρα παρανόμως, δεδομένου ότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 2) Πλημμελής άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως (άρθρο 20 παρ. 2 Συντ.), σε συνδυασμό προς την αρχή της χρηστής Διοίκησης. Παράνομη και εσφαλμένη άρνηση εξέτασης των προσκομισθέντων εκ μέρους του στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013.
- 3) Εσφαλμένος και παράνομος υπολογισμός του επιβληθέντος ΦΠΑ εν όψει των προσκομισθέντων εκ μέρους του στοιχείων. Εσφαλμένη, παράνομη και αναιτιολόγητη η μη λήψη υπ' όψιν από τον έλεγχο των στοιχείων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτά αποτυπώνονταν στο taxis.
- 4) Εσφαλμένος υπολογισμός του αναλογούντος ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος. Παράνομη επιβολή φόρου για την ελεγχόμενη περίοδο του 2009 λόγω περαίωσης της εν λόγω χρήσης βάσει των διατάξεων του ν. 3888/2010.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής της χρήσης 2009 για τον καταλογισμό του ΦΠΑ.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. 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».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και

κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς 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 έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, 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».

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 δημοσιεύσεως 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.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, 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 δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τη χρήση 2009, έχει υποβληθεί η με αριθ. καταχώρησης/2010 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα την παρ 3 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, **η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα....»**

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1147/2010 η περαίωση επέρχεται με την αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του Ν.3888/2010 και την **εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό η οποία εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.**

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./06-08-2018 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, ο προσφεύγων για τα οικ. έτη 2001-2010 (χρήσεις 2000-2009), αποδέχθηκε το υπ' αριθμ./2/02-12-2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 ποσού ύψους 70.775,51 €, αλλά δεν το εξόφλησε, καθώς υπάρχει ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο ποσού 54.770,26 € και ως εκ τούτου η υπό κρίση χρήση θεωρείται ως μη περαιωθείσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 3888/2010.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2009 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής λόγω μη έκδοσης αρχικού φύλλου ελέγχου και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2015, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η

φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2009, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών για τη χρήση 2009.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **.../.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας υπό εκκαθάριση με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της με αριθμό **.../.../13-03-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, λόγω παραγραφής.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.