



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 04/06/2018

Αριθμός απόφασης: **1153**

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 ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα τη κατασκευή κτιρίων και τεχνικών έργων πολιτικού μηχανικού, με έδρα την πόλη της..., επί της οδού ... Τ.Κ..., κατά της υπ' αριθ' ../2017 και αριθ. **TAXIS** ../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**..., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ....., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. 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, **επαγόμεστε** τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ., ../2017 και αριθ. TAXIS ../2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **30.061,23€**, επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών από την αποδοχή τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 316.434,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ(19%) 60.122,46€ και συνολικής αξίας 376.556,46€, έκδοσης της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

Η ανωτέρα πράξη εκδόθηκε, κατόπιν διενέργειας έλεγχου περί εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, για τη χρήση 2006, δυνάμει της με αριθ. ../2017 εντολής μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., καθότι προέκυψαν στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα: α) το με αριθ. πρωτ. ../2016 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ και β) το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ../2017** πληροφοριακό δελτίο, επίσης της ίδιας Δ.Ο.Υ., βάσει των οποίων, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2003 έως και 2011, **εξέδωσε μεγάλης έκτασης εικονικά φορολογικά στοιχεία**, προς διάφορες επιχειρήσεις, **μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία**, για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2006**.

Ειδικότερα, με την από ../2017 αναλυτικότερη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, της ..., σε σχέση με το δελτίο πληροφοριών του 2016, για την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, «.....» με ΑΦΜ: ..., διαπιστώθηκε ότι αυτή έλαβε και εξέδωσε **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης κατά τις διαχειριστικές χρήσεις από 01/01/2003 έως 31/12/2011, και μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε τρία (3) **εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 316.434,00 ευρώ και είναι τα ακόλουθα:

α/α	Είδος Στιχείου	Νο Α.Π.Υ. – Τ.Π.Υ.	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Ποσό Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	ΤΔΑ		/2006	74.800,00	14.212,00	89.012,00
2	ΤΔΑ		/2006	88.000,00	16.720,00	104.720,00
3	ΤΔΑ		/2006	153.634,00	29.190,46	182.824,46
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2006				316.434,00	60.122,46	376.556,46

Σύμφωνα με την από ../2017 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ, καταλογίστηκε το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του φόρου των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι 60.122,46€ x 50%=30.061,23€.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου ../2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1) Παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε κάθε περίπτωση.

2) Αβάσιμα τα συμπεράσματα του ελέγχου-Μη ορθή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία απόρριψης ισχυρισμών. Οι συναλλαγές, όπως περιγράφονται στα σχετικά τιμολόγια-δελτία αποστολής είναι μεν πραγματικές, αφενός όμως τα εμπορεύματα ουδέποτε μεταφέρθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας, αλλά παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της προμηθεύτριας, διότι θα μεταφέρονταν για μεταπώληση στην Αλβανία. Λόγω ακαταλληλότητας των εμπορευμάτων (ελαττωματικά και κακής ποιότητας), άμεσα μεταπωλήθηκαν, βάσει των υπ' αριθ. Τ-Δ.Α ../2006, συνολικής αξίας 277.329,50€ και 3/25-4-2006 συνολικής αξίας 106.814,40€, στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ..., ιδίων συμφερόντων με την εκδότρια «.....». Η πραγματοποίηση των συναλλαγών αποδεικνύεται και από τις σχετικές Διαταγές Πληρωμών, οι οποίες διενεργήθηκαν από τρίτους, ως οι τελευταίοι κομιστές των οπισθογραφημένων επιταγών, που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την εκδότρια «.....», και είναι οι ακόλουθες:

α) Η με αριθ. ../2007 Διαταγή Πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου.... που εκδόθηκε από τον..., ως τελευταίος κομιστής κατόπιν συνεχών οπισθογραφήσεων, της υπ' αριθ. 00000....επιταγής ύψους 20.000€, σε βάρος του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, η οποία εξέδωσε την ως ανωτέρω επιταγή σε διαταγή του..., την οποία στη συνέχεια την οπισθογράφησε στην προμηθεύτρια «.....» .

β) Η με αριθ. ../2007 Διαταγή Πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου ... που εκδόθηκε από την ομόρρυθμη εταιρεία «....», ως τελευταίος κομιστής κατόπιν συνεχών οπισθογραφήσεων, σε βάρος της προσφεύγουσας ως εκδότριας της υπ' αριθ... επιταγής, ύψους 30.000€, σε διαταγή του

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται 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. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 του ν. 2859/2000**, 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 εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣΤΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. **102/2001** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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 ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της

διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή με την ΠΟΛ. **1194/2017**, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣΤΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1125/25-11-2004, του Υπουργείου Οικονομικών της Δ/σης Ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι:

«...Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο **δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου** (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) **η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω).** Κατά συνέπεια εν προκειμένω, **μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων** (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - **εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις** (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 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, ερμηνευόμενων 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμα, την με αριθμό, εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, χρήσης 1/1-31/12/2006, κατά την **10/12/2013**, ήτοι κατά το 6^ο έτος της παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων για τη χρήση 2006. Ως εκ τούτου, με την αναβίωση που προβλέπεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 57, του Ν.2859/2000, ως αποτέλεσμα της εκπρόθεσμης υποβολής, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων, παρατείνεται κατά τρία έτη, ήτοι έως την **31/12/2016**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και δη από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ....., για την προσφεύγουσα δεν εκδόθηκε αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για την επίμαχη χρήση **1/1-31/12/2006**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση : α) το με αριθ. πρωτ. .../2016 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ και β) το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ. .../2017 πληροφοριακό δελτίο, επίσης της ίδιας Δ.Ο.Υ., βάσει των οποίων η προσφεύγουσα αποδέχτηκε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 316.434,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ(19%) 60.122,46€ και συνολικής αξίας 376.556,46€,

όπως στοιχειοθετείται και ταυτίζεται με το τελικό πόρισμα του ελέγχου που εμπεριέχεται στην από .../06-04-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας Φορολογικής Αρχής, που συντάχθηκε για την εκδότη επιχείρηση «.....», προέκυψαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής, το πρώτον στις **18/11/2016** και έπειτα στις **05/04/2017**, με τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ΚΒΣ, μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής πενταετούς παραγραφής, αποτελεί καταρχάς συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1997 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 49 Ν. 2859/2000. Όπως προκύπτει όμως από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και δη από την από 22/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Φορολογικής Αρχής, για την προσφεύγουσα, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, **στοιχείο, που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000 και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2006.** Περαιτέρω, όμως εφόσον έχει υποβληθεί **εκπρόθεσμα** η με αριθμό 3702 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, στις 10/12/2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ.3, του Ν.2859/2000, για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση, ήτοι μέχρι την **31/12/2016**. Επιπλέον, εφόσον για το πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, περί επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000), ομοίως το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, έχει παραγραφεί κατά την 31/12/2016, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2006, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ'αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ για την υπό κρίση χρήση 1/1-31/12/2006, γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «....» **με ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της με αριθμό, **../2017 και αριθ. TAXIS ../2017** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ'αριθ., **../2017 και αριθ. TAXIS ../2017** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης €)
Πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017	30.061,23	0,00

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**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.