



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1104

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσας κοινοπραξίας «.....» με **ΑΦΜ**: που είχε έδρα επί της οδού, Τ.Κ.,, κατά της με αριθ. **-017** οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **26/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας κοινοπραξίας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 τη αριθ. **2017** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ειδική κύρωση ύψους 5.243,05 € , καθότι έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της, πλαστά και εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 27.595,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 5.243,05 €, για τα οποία η προσφεύγουσα υποχρεούται στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, εφόσον αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων αυτών.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αριθμ. - 2016 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. -2016 υπηρεσιακό σημείωμα – δελτίο πληροφοριών της ίδιας ως άνω υπηρεσίας και η από 22/10/2014 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα οποία, η τελευταία εξέδωσε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» τόσο προς την επιχείρηση «.....», όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στις από 22/10/2014 και 27/12/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρίας με συμπληρωματικά στοιχεία, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, τρία (3) πλαστά και εικονικά, ως προς τις συναλλαγές, Δελτία Αποστολής- Τιμολόγια Πώλησης (Δ-Τ.Π.) εκδόσεως της εταιρίας “.....”, για τη χρήση 2007 και συγκεκριμένα τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

A/A	ΑΡ.ΣΤΟΙΧ./ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.
1	Δ.Α-Τ.Π.	7.200,00	1.368,00
2	Δ.Α. Τ.Π.	11.610,00	2.205,90
3	Δ.Α. Τ.Π.	8.785,00	1.669,15
ΣΥΝΟΛΟ		27.595,00	5.243,05

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω προβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ατεκμηρίωτη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών.
2. Παραγραφή της συγκεκριμένης χρήσης ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων- Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε αντίθεση με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1154/2017.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2007 ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων

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, προΐσχυουσες 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**, 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, 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 περιλαμβανόμενου 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 5ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), **μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων** (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, 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.».

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ.12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990**, ορίζεται ότι : « Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, αφενός, δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος, αφετέρου δε, δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της. Περαιτέρω, όμως, το γεγονός ότι είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε **χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα,**

εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής. Επομένως, για την έκδοση πράξης χρηματικής κύρωσης μη απόδοσης Φ.Π.Α. που εκδόθηκε μετά από την έκδοση πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την έκδοσή της ισχύουν οι προθεσμίες περί παραγραφής που ορίζει το άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν παραμείνουμε στα έτη ελέγχου πριν την ισχύ του Κ.Φ.Δ., για την κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990 ακολουθούμε τις διατάξεις της παραγραφής του εκάστοτε ισχύοντος Κ.Φ.Π.Α. ως παρεπόμενης της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α., ήτοι είτε του άρθρου 52 Ν.1642/1986 είτε του άρθρου 57 Ν.2859/2000.

Επειδή περαιτέρω, από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8, παρ. 12, ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α. η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου και βασίζεται σε αυτές καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων, τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

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 [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](#), δηλαδή 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, ήτοι 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, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., 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, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, όπου γίνεται ρητά αναφορά για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης μετά την παρέλευση στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου. Επειδή, υποβλήθηκε για την εν λόγω χρήση η με αριθμ. -2009 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., συνεπώς δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τη χρήση, 2007 έχει παραγραφεί την 31/12/2013. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν εφαρμογής και για την ειδική κύρωση της παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 εφόσον, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών που αφορούν την εν λόγω χρήση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας κοινοπραξίας «.....» με **ΑΦΜ:**, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
υπ'αρ..... ειδική κύρωση της παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990	5.243,05	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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 με υποχρέωση.