



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-5-2018

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

Αριθμός απόφασης: 1120

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
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 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου, επί της οδού κατά: **1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 4) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

6. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 ν. 2859/2000, δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, αιτία δε του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. πρωτ. έγγραφο για διενέργεια φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ και το αριθμ. πρωτ. έγγραφο του σχετικά με ληφθείσες αποζημιώσεις και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή κατ' αποκοπή ΦΠΑ, μέσω αγροτικού συνεταιρισμού, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2006-2011, ενώ δεν είχε τη δυνατότητα παραγωγής των παραγόμενων αγροτικών προϊόντων, εφόσον δεν είχε στην κατοχή της αγροτεμάχια, ούτε μίσθωνε αγροτικές εκτάσεις κατά τα ελεγχόμενα έτη, πλην του 2006 στο οποίο εμφανίζεται δωρεάν παραχωρούμενη έκταση 9,805 στρεμμάτων, δεν προσκόμισε δε, αν και κλήθηκε νόμιμα με την αριθμ. πρωτ. πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης αγροτεμαχίων. Από τις δηλώσεις Καλλιέργειας/Εκτροφής ΕΛ.Γ.Α σύμφωνα με το ν. 3877/10 (ΦΕΚ 160/20-9-2010), που υπέβαλε η ελεγχόμενη από το 2006 έως το 2012, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά στοιχεία που στάλθηκαν από τον, προκύπτει ότι δήλωνε ιδιότητα αγροτεμάχια από το 2006 έως το 2009 και ενοικιαζόμενα με Α.Φ.Μ. ιδιοκτήτη και από 2010 έως το 2012. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι παραπάνω «εκμισθωτές» δεν υπέβαλλαν Ε2 και δεν δήλωσαν ποσά στους αντίστοιχους κωδικούς του Ε1 (πίνακα Ε «ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ»). Τέλος η ελεγχόμενη, σύμφωνα με το **με αρ. πρωτ.** έγγραφο του, έλαβε αποζημίωση για ασφαλιστικά καλυπτόμενα αίτια, για καλλιέργειες για τις οποίες ζήτησε και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ως ακολούθως:

- Με την με αριθμό **υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου

01/01/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 874,41€, πλέον πρόσθετου φόρου 1.049,29€, ήτοι συνολικό ποσό **1.923,70€**, επειδή εισέπραξε αδικαιολόγητα επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.

- Με την με αριθμό **υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 1.792,52€, πλέον πρόσθετου φόρου 2.151,02€, ήτοι συνολικό ποσό **3.943,54€**, επειδή εισέπραξε αδικαιολόγητα επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.
- Με την με αριθμό **υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 1.758,01€, πλέον πρόσθετου φόρου 2.109,61€, ήτοι συνολικό ποσό **3.867,62€**, επειδή εισέπραξε αδικαιολόγητα επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.
- Με την με αριθμό **υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 151,19€, πλέον πρόσθετου φόρου 181,43€, ήτοι συνολικό ποσό **332,62€**, επειδή εισέπραξε αδικαιολόγητα επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Με τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος στερούνται νομίμου βάσεως, αφού στηρίχθηκαν σε καταργημένες διατάξεις του ν. 2238/94 και ν. 2523/97. Η φορολογική αρχή, για το χαρακτηρισμό των βιβλίων του ως ανακριβών, στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ως εκ τούτου οι πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι εξ αντικειμένου παρακολουθηματικές πράξεις της αποδοθείσας παράβασης του ΚΒΣ. Τέτοια όμως συσχέτιση έπαυσε να ισχύει με το νέο νομικό πλαίσιο, διότι αφενός ο ν. 4174/2013 δε θεσμοθετεί το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, ούτε ο ν. 4172/2013 περιλαμβάνει ρυθμίσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού, έχουν δε αμφότεροι ρητώς καταργήσει, τόσο το ΠΔ 186/92 και τον ν. 2523/97, όσο και το ν. 2238/94 στο σύνολο τους.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, ως στηρίζουσες την εγκυρότητα τους στις πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ και ειδικότερα ως προς τον

προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 ν.

2859/2000, είναι αθεράπευτα ακυρωτέες, ως στερούμενες νομίμου βάσεως.

3. Ένσταση παραγραφής των διαχειριστικών χρήσεων 2006, 2007 και 2008. Επικαλείται δε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τις αριθμ. 888/2016, 1623/2016 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.
4. Μη νομιμότητα της επιβολής των πρόσθετων φόρων. Δεδομένης της καταργήσεως της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ο νομοθέτης όφειλε τουλάχιστον να περιορίσει τόσο τα επιβαλλόμενα ανά μήνα ποσοστά πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων, όσο και το ανώτατο όριο αυτών. Κατά γενική δε αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης κύρωσης, προκειμένου περί παράβασης για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από το χρόνο διάπραξης της έως το χρόνο εκδίκασης της υπόθεσης, περισσότερες κυρώσεις. (βλ. ΣτΕ 2556/2014, 4469/2014. 2957/2013).

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό περί εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, ο οποίος στερείται νομίμου βάσεως.

Επειδή οι ως άνω ισχυρισμοί περί εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος και ακολούθως στο ΦΠΑ, αλυσιτελώς προβάλλονται, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος δεν θεωρείται επιτηδευματίας, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 1 του άρθρου 2 του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) και ως εκ τούτου απαλλασσόταν από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Σύμφωνα δε με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος, δε φορολογείται με βάση ακαθάριστα έσοδα, αλλά με τεκμαρτό προσδιορισμό και συνεπώς δε συντρέχει λόγος προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό και ακολούθως προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, εφόσον δε φορολογείται με λογιστικό τρόπο και κατ' επέκταση δεν υφίστανται φορολογητέες εκροές.

Με τις προσβαλλόμενες δε πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ καταλογίστηκε το μέρος του κατ' αποκοπή ΦΠΑ που έλαβε αδικαιολόγητα η προσφεύγουσα ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των χρήσεων 2006, 2007 και 2008.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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, με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) του ν.[2859/2000](#) ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ, καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο **πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου».

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 δημοσίευσως 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 δημοσίευσως 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 δημοσίευσως 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 ίδιου, 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 υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006, 1/1/2007 -31/12/2007, 1/1/2008 -31/12/2008, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, για τις διαχειριστικές περιόδους 2006, 2007 και 2008 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής, δεδομένου ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου που θα δικαιολογούσε την επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των εκάστοτε περαιώσεων, που εξομοιούνται με οριστικό φύλλο ελέγχου, εφόσον εξαιρείται από αυτές ως αγρότης ειδικού καθεστώτος (μη επιτηδευματίας-μη υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2012, 31/12/2013 και 31/12/2014 αντίστοιχα, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις διαχειριστικής περιόδου 2006, 2007 και 2008.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη νομιμότητας της επιβολής των πρόσθετων φόρων και επίκλησης της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης.

Επειδή, όσον αφορά την επιβολή των προσαυξήσεων επί της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης των άρθρων 53, 58 και 58^Α του ν. 4174/2013 βάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός, δεδομένου ότι συντρέχει η περίπτωση εφαρμογής της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 ν. 4509/2017 ως ακολούθως:

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. [4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]**».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορίζεται ότι : «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικότερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: 151,19 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	181,43	75,59	58,50	134,09	134,09

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, με Α.Φ.Μ.: ως ακολούθως:

Α. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

λόγω παραγραφής

Β. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ως προς την εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης επί των πρόσθετων φόρων δυνάμει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

Α. ΦΠΑ:

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	874,41	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	1.049,29	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.923,70	0,00 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.792,52	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	2.151,02	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.943,54	0,00 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.758,01	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	2.109,61	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.867,62	0,00 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	151,19	151,19
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	181,43	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		75,59
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		58,50
Σύνολο φόρου για καταβολή	332,62	285,28 €

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

**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.